PwC-Studien zum Unternehmens- und Internationalen Steuerrecht

Klaus-Dieter Drüen · Dietmar Gosch
Arne Schnitger *Hrsg.*

RESEARCH

Thomas Peschke

Das EU-Beihilfeverbot im Steuerrecht

Nationale Steuerautonomie vs. unbegrenzte Beihilfenkontrolle







PwC-Studien zum Unternehmens- und Internationalen Steuerrecht

Band 12

Reihe herausgegeben von

Klaus Dieter Drüen, München, Deutschland

Dietmar Gosch, Hamburg, Deutschland

Arne Schnitger, Berlin, Deutschland

Unternehmenssteuerrecht und Internationales Steuerrecht befinden sich in einem steten Wandel. Neue Probleme und Fragestellungen beschäftigen die Praxis, Rechtsfragen erfordern Entscheidungen der Rechtsprechung. Die vorliegende Reihe hat zum Ziel, einen Beitrag zur (rechts-)wissenschaftlichen Diskussion auf diesem Gebiet zu leisten. In ihr werden von den Herausgebern ausgesuchte Dissertationen, Habilitationsschriften und sonstige wissenschaftliche Arbeiten zum Unternehmens- und Internationalen Steuerrecht veröffentlicht.

Thomas Peschke

Das EU-Beihilfeverbot im Steuerrecht

Nationale Steuerautonomie vs. unbegrenzte Beihilfenkontrolle

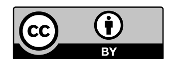


Thomas Peschke
Hamburg, Deutschland

Inauguraldissertation zur Erlangung des Grades eines Doktors der Rechte durch die Juristenfakultät der Universität Leipzig.

Thomas Peschke studierte von 2011 bis 2017 Rechtswissenschaft an der Universität Hamburg. Im Jahr 2017 legte er die Erste Juristische Staatsprüfung vor dem Justizprüfungsamt bei dem Hanseatischen Oberlandesgericht Hamburg ab. Anschließend begann er im Jahre 2018 ein Promotionsstudium an der Universität Leipzig. Im Oktober 2021 nahm Thomas Peschke den Juristischen Vorbereitungsdienst bei dem Hanseatischen Oberlandesgericht auf.

Dekan der Universität Leipzig: Prof. Dr. Katharina Beckemper
Erstgutachter: Prof. Dr. David Hummel
Zweitgutachter: Prof. Dr. Marc Desens
Tag der mündlichen Prüfung: 27. Mai 2022



ISSN 2570-432X ISSN 2570-4338 (electronic)
PwC-Studien zum Unternehmens- und Internationalen Steuerrecht
ISBN 978-3-658-41136-7 ISBN 978-3-658-41137-4 (eBook)
https://doi.org/10.1007/978-3-658-41137-4

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbiblio-grafie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über http://dnb.d-nb.de abrufbar.

Planung/Lektorat: Marija Kojic
Springer Gabler ist ein Imprint der eingetragenen Gesellschaft Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH und ist ein Teil von Springer Nature.
Die Anschrift der Gesellschaft ist: Abraham-Lincoln-Str. 46, 65189 Wiesbaden, Germany

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2022 von der Juristenfakultät der Universität Leipzig als Dissertation angenommen. Die hierbei verwendete Literatur konnte bis Dezember 2022 berücksichtigt bzw. aktualisiert werden.

An dieser Stelle möchte ich den Personen danken, die diese Arbeit begleitet, gefördert und ermöglicht haben. Zunächst gilt mein Dank meinem Doktorvater, *Prof. Dr. David Hummel*, der mich über die letzten Jahre nicht nur hervorragend betreut hat, sondern mich durch seine Vorlesungen an der Universität Hamburg überhaupt erst für das Steuerrecht begeistert hat. *Prof. Dr. Marc Desens* danke ich für die rasche Erstellung des Zweitgutachtens und die darin enthaltenen wertvollen Hinweise. Ich danke ferner dem Avicenna-Studienwerk sowie der Stiftung Mercator für die finanzielle und ideelle Förderung der Promotion.

Darüber hinaus gilt mein Dank den Herausgebern *Prof. Dr. Dietmar Gosch*, *Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen* und *Prof. Dr. Arne Schnitger* für die Aufnahme in diese renommierte

Schriftenreihe. In diesem Zusammenhang bedanke ich mich bei PricewaterhouseCoopers für die großzügige Übernahme der Druckkosten.

Des Weiteren möchte ich mich auf diesem Wege bei verschiedenen Personen bedanken, die meinen bisherigen Werdegang auf unterschiedliche Weise geprägt haben. Beginnen möchte ich chronologisch bei *Dr. Tobias Teufer*, der mir durch ein Schülerpraktikum und später im Rahmen eines Praktikums im Studium erste Einblicke in die anwaltliche Tätigkeit gewährt und mich dadurch zu der Wahl des Jurastudiums bekräftigt hat. Außerdem gilt mein Dank *Dr. Alexander Schwahn* für den Vorschlag dieses Dissertationsthemas und die Begleitung bei meinen ersten Schritten als wissenschaftlicher Mitarbeiter in seiner Sozietät. Darüber hinaus möchte ich mich bei *Marc H. Kotyrba* bedanken, der mich als Mentor über viele Jahre im Rahmen meiner promotionsbegleitenden Tätigkeit in unnachahmlicher Weise beruflich gefördert und gefordert hat. In dieser Zeit hat er stets Rücksicht auf die Dissertation genommen und mir damit die wissenschaftliche Arbeit erheblich erleichtert.

Schließlich möchte ich meiner Familie danken, die mich in allen Lebenslagen außerordentlich unterstützt hat. Zunächst sind das meine Eltern, *Sabine Schmitz-Peschke* und *Dr. Michael Peschke*, die mich in jeder Phase meines Lebens gefördert und insofern den Grundstein für meine gesamte Ausbildung gelegt haben. Bedanken möchte ich mich für die kontinulierliche Unterstützung meines Werdegangs auch bei meinen Geschwistern, *Dr. Susanne Peschke* und *Dr. Matthias Peschke*.

Zu guter Letzt gilt mein besonderer Dank meiner Frau, *Teuta Murseli-Peschke*. Sie hat die gesamte Entstehung dieser Dissertation „hautnah" miterlebt und mich stetig – mit viel Geduld – bei allem im Leben unterstützt.

Inhaltsverzeichnis



A. Einleitung

In dem vergangenen Jahrzehnt haben sich steuerliche Beihilfen zu einem der wichtigsten Themen innerhalb des europäischen Wettbewerbsrechts entwickelt. Es geht hierbei vordergründig um die Frage, nach welchen Kriterien eine steuerliche Maßnahme eines Mitgliedstaates als Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV zu qualifizieren ist. Diese Frage erfährt nicht nur juristische, sondern auch politische Brisanz, weil sich dahinter ein Kompetenzkonflikt zwischen der Europäischen Union und den einzelnen Mitgliedstaaten verbirgt. Einerseits soll die Europäische Kommission[1] im Interesse der Mitgliedstaaten sog. schädlichen Steuerwettbewerb verhindern.[2] Andererseits sind

---

[1] Im Folgenden die *Kommission*.

[2] *Europäischer Rat*, Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung - Entschließung v. 01.12.1997, ABl. C 2: „Der Verhaltenskodex ist kein rechtsverbindliches Instrument, stellt aber eindeutig eine politische Verpflichtung dar. Mit der Annahme dieses Verhaltenskodexes haben sich die Mitgliedstaaten verpflichtet, geltende steuerliche Maßnahmen, die als schädlicher Steuerwettbewerb einzustufen sind, zurückzunehmen und künftig keine derartigen Maßnahmen mehr zu treffen ("Stillhalteverpflichtung")"; *Europäische Kommission*, Pressemitteilung v. 28.01.2016 – IP/16/159 (*Faire Besteuerung: Kommission stellt neue Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung auf Ebene der Unternehmen vor)*; Mitteilung v. 16.07.2018 – Abl. C 253/15

T. Peschke, *Das EU-Beihilfeverbot im Steuerrecht*, PwC-Studien zum Unternehmens- und Internationalen Steuerrecht 12,
https://doi.org/10.1007/978-3-658-41137-4_1

die Mitgliedstaaten (bislang) nicht bereit, wesentliche Teile ihrer Steuerautonomie auf die Europäische Union zu übertragen. Diese Gegensätze führen zwangsläufig zu einem Zielkonflikt, der nur schwerlich aufzulösen ist.

Die st. Rspr. des *EuGH* ist insoweit unumstritten, als die direkten Steuern beim gegenwärtigen Stand der Entwicklung des Unionsrechts zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, diese jedoch ihre Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben müssen.[3] Aus Art. 108 Abs. 1 Satz 1

(*Verhaltenskodex für die Durchführung von Beihilfeverfahren)*; siehe auch Pressemitteilung v. 15.07.2020 – QANDA/20/1337 (*Fragen und Antworten zum Steuerpaket)*; vgl. zum Begriff des schädlichen bzw. fairen Steuerwettbewerbs jeweils m.w.N. *Kokott*, ISR 2017, 395, (395 f.); *Jochum*, ZRP 2015, 115, (115).

[3] *EuGH*, Urt. v. 19.12.2018 – C-667/17 (*Cadeddu),* ECLI:EU:C:2018:1036, Rn. 15; Urt. v. 07.09.2004 – C-319/02 (*Petri Manninen),* ECLI:EU:C:2004:484, Rn. 19; Urt. v. 14.02.1995 – 279/93 (*Schumacker),* ECLI:EU:C:1995:31, Slg. I 1995, 225, Rn. 21; Urt. v. 04.10.1991 – C-246/89 (*Kommission/Vereinigtes Königreich),* ECLI:EU:C:1991:375, Slg. 1991, I-04585, Rn. 12; in diesem Sinne auch Urt. v. 03.03.2020 – C-482/18 (*Google Ireland Limited),* ECLI:EU:C:2020:141, Rn. 37; *EuG*, Urt. v. 15.07.2020 – T-778/16 und T-892/16 (*Irland/Kommission),* ECLI:EU:T:2020:338, Rn. 105; Urt. v. 14.02.2019 – T-131/16, T-263/16 (*Belgien und Magnetrol International/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:91, Rn. 62; Urt. v. 24.09.2019 – T-755/15 und T-759/15 (*Luxemburg/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:670, Rn. 104; Urt. v. 24.09.2019 – T-760/15, T-636/16 (*Niederlande/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:669, Rn. 142.

AEUV ergibt sich unmittelbar, dass die *Kommission* über die Einhaltung des Beihilfeverbots wacht. Demnach ist sie befugt, auch das Steuerrecht der Mitgliedstaaten im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit dem Beihilfenrecht zu überprüfen. Die Herausforderung besteht darin, eine Balance zwischen dem Ziel, sog. schädlichen Steuerwettbewerb zu verhindern, und der Wahrung der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten herzustellen. Diese Arbeit soll einen Beitrag dazu leisten, das Verhältnis von Beihilfenrecht und Steuerrecht auszuloten und damit für mehr Rechtssicherheit[4] zu sorgen.

In einem ersten Schritt (unter B.) ist der Umfang einer Beihilfenkontrolle im Steuerrecht herauszuarbeiten. Dafür sind die Bedeutung der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten, der Sinn und Zweck des Verbots staatlicher Beihilfen sowie die Rechtsfolgen einer steuerlichen Beihilfe heranzuziehen. Im zweiten Teil (unter C.) soll anhand der einzelnen

[4] Der damalige BFH-Präsident *Mellinghoff* hat im Jahre 2018 festgestellt: „Es ist kaum vorhersehbar, wann die EU eine steuerliche Regelung als verbotene Beihilfe einordnet“, vgl. beck-aktuell vom 28. September 2018, online abrufbar unter https://rsw.beck.de/aktuell/daily/meldung/detail/bfh-praesident-mellinghoff-sieht-bumerang-gefahr-bei-digitalsteuer (zuletzt abgerufen am 04.06.2021).

Tatbestandsmerkmale des Art. 107 Abs. 1 AEUV untersucht werden, ob und inwiefern der Prüfungsmaßstab bei steuerlichen Beihilfen zu modifizieren ist. Dabei wird zwischen allgemeinen Beihilferegelungen (Steuergesetz) und Einzelbeihilfen (Steuerbescheid) differenziert. Im Ergebnis soll durch diese Arbeit der Tatbestand des Beihilfeverbots in Bezug auf das Steuerrecht konkretisiert werden.



B. Bedürfnis einer Modifikation des beihilferechtlichen Prüfungsmaßstabs im Steuerrecht

In der jüngeren Vergangenheit ist das Steuerrecht stärker in das Visier der EU-Beihilfenaufsicht geraten. Dabei richtet sich die für die Beihilfenaufsicht zuständige *Kommission* sowohl gegen Steuergesetze[5] als auch gegen Einzelmaßnahmen der nationalen Steuerbehörden[6]. Ganz aktuell stellt sich zudem die Frage, ob

---

[5] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 26.01.2011 – K(2011) 275 (*KStG, Sanierungsklausel)*; zu § 6a GrEStG siehe *EuGH*, Urt. v. 19.12.2018 – C-374/17 (*A-Brauerei),* ECLI:EU:C:2018:1024, BB 2019, 354; grundlegend zum Verhältnis von Beihilfenrecht und Steuergesetzen siehe Urt. v. 21.12.2016 – C-20/15 P, C-21/15 P (*Kommission/World Duty Free Group),* ECLI:EU:C:2016:981, EuZW 2017, 219; wegweisend bereits Urt. v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P (*Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich),* ECLI:EU:C:2011:732; kürzlich zur polnischen Einzelhandelssteuer und ungarischen Werbesteuer vgl. Urt. v. 16.03.2021 – C-562/19 P, (*Kommission/Polen),* ECLI:EU:C:2021:201; eine Liste deutscher Steuerrechtsnormen mit beihilfenrechtlicher Relevanz bei *Kube/Reimer* (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, § 13.

[6] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 04.10.2017 – C(2017) 6740, SA.38944 (*Amazon)*; Beschluss v. 30.08.2016 – C(2016) 5605, SA.38373 (*Apple)*; Beschluss v. 21.10.2015 – C(2015) 7143, SA.38374 (*Starbucks)*; Beschluss v. 21.10.2015 – C(2015) 7152, SA.38375 (*FIAT)*; Beschluss v. 20.06.2018 – C(2018) 3839, SA.44888 (*Engie)*; vgl. dazu *Rossi-Maccanico*, EStAL 2015, 371; *Czakert*, IStR 2016, 985; *Verschuur/Stroungi*, EStAL 2017, 598; *Nicolaides*, EStAL 2016, 416; *M. Lang*, IStR 2015, 369; *EuG*, Urt. v. 12.05.2021 – T-525/18 und T-516/18 (*Luxemburg und ENGIE Global*

T. Peschke, *Das EU-Beihilfeverbot im Steuerrecht*, PwC-Studien zum Unternehmens- und Internationalen Steuerrecht 12,
https://doi.org/10.1007/978-3-658-41137-4_2

eine Verwaltungspraxis der Steuerbehörden zu einer rechtswidrigen Beihilfe führen kann.[7] Der derzeitige Zustand stellt zugleich die Mitgliedstaaten, die Unternehmen und die europäischen Institutionen vor erhebliche Probleme, die die Rechtssicherheit beeinträchtigen, sodass der aktuelle Zustand unbefriedigend ist.

LNG Holding u.a./Kommission), ECLI:EU:T:2021:251; Urt. v. 15.07.2020 – T-778/16 und T-892/16 (*Irland/Kommission),* ECLI:EU:T:2020:338; Urt. v. 24.09.2019 – T-755/15 und T-759/15 (*Luxemburg/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:670; Urt. v. 24.09.2019 – T-760/15, T-636/16 (*Niederlande/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:669.

[7] *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 03.12.2020 – C-337/19 P (*Kommission/Belgien und Magnetrol International),* ECLI:EU:C:2020:990, Rn. 1 ff. u. Rn. 53 ff; zuvor *EuG*, Urt. v. 14.02.2019 – T-131/16, T-263/16 (*Belgien und Magnetrol International/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:91; zur Nichtverhinderung der Verjährung einer Steuerforderung siehe *Derksen*, EuZW 2020, 919.

I. Status Quo: Ein Dilemma zu Lasten der Steuerplanungssicherheit

Das Beihilfenrecht beeinflusst zunehmend die Steuergesetzgebung und stellt die betroffenen Organe vor große Herausforderungen. Im Einzelnen sind das die Mitgliedstaaten im Rahmen ihrer Gesetzgebungskompetenz, die steuerpflichtigen Unternehmen sowie die *Kommission* und das *EuG* bzw. der *EuGH*.

Die Mitgliedstaaten können bei Steuergesetzen nicht gänzlich ausschließen, dass ein Verstoß gegen das Durchführungsverbot gem. Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV vorliegt. Dadurch entfalten die nationalen Steuergesetze keine ausreichende Rechtssicherheit gegenüber den Steuerpflichtigen. Diese Unsicherheit wird vor allem dadurch erzeugt, dass sich der Anwendungsbereich des Beihilfenrechts im Laufe der Zeit erheblich ausgeweitet hat.[8] So wäre es lange Zeit abwegig gewesen, dass eine Einschränkung einer Missbrauchsvorschrift

[8] Dazu insgesamt *Strüber/Donat*, Die Anwendung des Beihilfeverbots auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten - Von der Ausnahme zur Regel?, IFSt-Schrift Nr. 531, 2019; zur Entwicklung *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2020, Einleitung Rn. 7 ff.

im nationalen Steuerrecht als Beihilfe eingestuft werden könnte.[9] Die gleiche Rechtsunsicherheit trifft die nationalen Finanzgerichte der Mitgliedstaaten, die sich zunehmend dem Spannungsfeld zwischen Steuerautonomie und Beihilfenrecht ausgesetzt sehen. Diese Gerichte müssen wesentlich häufiger darüber entscheiden, ob einzelne steuerliche Vorschriften als rechtswidrige Beihilfe zu qualifizieren sind.

Für die Steuerpflichtigen, d.h. im Beihilfenrecht die betroffenen Unternehmen, besteht spiegelbildlich ebenfalls eine erhebliche Rechtsunsicherheit. Diese Rechtsunsicherheit geht so weit, dass sich Unternehmen nicht auf formell bestandskräftige Steuerbescheide und – wesentlich gravierender – noch nicht einmal auf festsetzungsverjährte Steuerbescheide verlassen können. Denn die Befugnisse der *Kommission* zur Rückforderung von Beihilfen gelten gem. Art. 17 Abs. 1 VO (EU) 2015/1589[10] für eine Frist von zehn Jahren. Diese Frist

[9] Mittlerweile ist diese Frage immer häufiger der Gegenstand von Verfahren, z.B. *EuGH*, Urt. v. 28.6.2018 – C-203/16 P (*Andres/Kommission),* ECLI:EU:C:2018:505, BB 2018, 2079; vgl. *Hummel*, GmbHR 2019, 390, (390).

[10] Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (im Folgenden *VerfahrensVO*).

beginnt nach Art. 17 Abs. 2 Satz 1 VerfahrensVO mit dem Tag, an dem die rechtswidrige Beihilfe dem Empfänger entweder als Einzelbeihilfe oder im Rahmen einer Beihilferegelung gewährt wird. Jedoch besteht noch nicht einmal in dieser Hinsicht eine Rechtssicherheit, weil die Frist durch jede Maßnahme, die die *Kommission* oder ein Mitgliedstaat auf Antrag der *Kommission* bezüglich der rechtswidrigen Beihilfe ergreift, von Neuem anläuft, Art. 17 Abs. 2 Satz 2 und 3 VerfahrensVO.

Darüber hinaus betrifft die beschriebene Rechtsunsicherheit auch die *Kommission* und die europäischen Gerichte. Problematisch ist freilich nicht, dass sich diese Akteure mit steuerlichen Beihilfen auseinandersetzen, wohl aber, dass sie sich mit der Systematik und der Kohärenz von nationalen Steuerrechtsordnungen beschäftigen müssen. Der Versuch der *Kommission*, die innere Systematik einer nationalen Steuerrechtsordnung zu würdigen, hat bereits zu fragwürdigen Ergebnissen geführt. Dies zeigt exemplarisch der Beschluss zur sog. Sanierungsklausel gem. § 8c Abs. 1a KStG.[11] Hier lag die

[11] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 26.01.2011 – K(2011) 275 (*KStG, Sanierungsklausel)*.

Schwierigkeit insbesondere darin, das Regel-Ausnahme-Verhältnis im Falle sog. Mantelkäufe zu bestimmen. Im Ergebnis wertete die *Kommission* die Regelung in § 8c Abs. 1a KStG als rechtswidrige Beihilfe zugunsten der von der Vorschrift betroffenen Unternehmen. Der *EuGH* widersprach letztlich dieser Rechtsauffassung.[12] Das gesamte Verfahren führte jedoch nicht zu einem Gewinn an Rechtssicherheit, sondern warf vielmehr neue Fragen zu weiteren Vorschriften im nationalen Steuerrecht auf.[13]

Dieser Zustand ist aus Sicht der Steuerpflichtigen insofern unbefriedigend, als sie sich lediglich an die bestehenden Steuergesetze – wie z.B. an die Vorschrift des § 8c Abs. 1a KStG oder § 6a GrEStG – halten. Es kann der Fall eintreten, dass ein Unternehmen eine gesetzlich ausdrücklich vorgesehen Steuervergünstigung in Anspruch nimmt und über einen Zeitraum von (mindestens) zehn Jahren nicht ausschließen kann, dass die gesamte Steuervergünstigung zurückgefordert wird.

[12] *EuGH*, Urt. v. 28.6.2018 – C-203/16 P (*Andres/Kommission),* ECLI:EU:C:2018:505, BB 2018, 2079.
[13] Dazu *Fetzer/Böser*, DStR 2019, 1177, (1183 ff.); *Englisch*, DStR 2018, 2501.

Selbst wenn ein Unternehmen ein nationales Steuergesetz zum Zeitpunkt der Verabschiedung als (möglicherweise) rechtswidrige Beihilfe einstuft, verbleibt ihm in der Praxis keine zufriedenstellende Handlungsoption: Entweder nimmt das Unternehmen z.B. eine gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Steuervergünstigung mit der beschriebenen Rechtsunsicherheit in Anspruch oder das Unternehmen nimmt von vornherein von der Steuervergünstigung Abstand, um dann möglicherweise nach zehn Jahren die Gewissheit zu haben, dass die betreffende Norm doch nicht unionsrechtswidrig war und in Anspruch genommen hätte werden können. Bei allgemeinen Beihilfenregelungen fehlt dem einzelnen Unternehmen die Möglichkeit, die Beihilfe zu vermeiden.[14] Denn es kann sich z.B. seinen Steuersatz nicht selbst heraufsetzen. Die Unternehmen müssen sich schlichtweg an die bestehenden (Steuer)Gesetze halten und diese befolgen. Dies verdeutlicht die Probleme bei Beihilfenregelungen in besonderem Maße.

[14] *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 232.

II. Zur Frage des Umfangs einer Beihilfenkontrolle im Steuerrecht

Es existieren nach meinem Dafürhalten drei unterschiedliche Ansätze, mit der dargelegten Problematik umzugehen.

Die erste Möglichkeit ist radikal und besteht darin, das Steuerrecht in seiner Gesamtheit vollständig aus dem EU-Beihilfenrecht herauszunehmen. Dies könnte durch eine Ergänzung der Ausnahmetatbestände in Art. 107 Abs. 2 AEUV erfolgen. Wenngleich der Kompetenzkonflikt damit entschärft wäre, ist diese Möglichkeit unbefriedigend. Es wäre dann nämlich nicht verboten, aller Art wirtschaftliche Subventionen über das „Schlupfloch“ des Steuerrechts in Form von Steuervergünstigungen o.ä. zu verteilen. Es ist offensichtlich, dass das nicht im Sinne eines Verbots staatlicher Beihilfen sein kann.

Die zweite – ebenso radikale – Möglichkeit besteht darin, die nationale Steuerautonomie aufzugeben. Das würde einer Totalharmonisierung[15] im Steuerrecht gleichkommen. Auch

[15] Ablehnend dazu *Schön*, in: Koenig/Ehricke (Hrsg.), Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, 106, (107).

damit wäre der Kompetenzkonflikt entschärft. Jedoch hätte auch diese Maßnahme weitreichende Folgen, die nicht zu einer Verbesserung des derzeitigen Zustands führen würden. Aus gutem Grund ist den Mitgliedstaaten ihre Steuersouveränität besonders wichtig, da damit eine selbstständige Wirtschafts- und Finanzpolitik einhergeht. In einem Staatenbund wie der Europäischen Union ist diese Autonomie zwingend zu bewahren.

Es verbleibt somit nur die dritte und zugleich komplizierte Möglichkeit, das Spannungsfeld zwischen Steuerautonomie einerseits und einer effektiven Beihilfenkontrolle andererseits, durch Berücksichtigung beider Komponenten in ein Gleichgewicht zu bringen. Ob eine Beihilfe vorliegt oder nicht, ist eine Frage des Prüfungsmaßstabs nach Maßgabe des Art. 107 Abs. 1 AEUV. Denn auch im Beihilfenrecht gilt: „Wer messen will, braucht […] einen Maßstab“[16]. Deshalb soll im Folgenden ein modifizierter Prüfungsmaßstab hergeleitet werden, der in der Lage ist, sowohl dem Verbot staatlicher Beihilfen im Rahmen

[16] In einem anderen Zusammenhang, aber gleichwohl zutreffend, siehe *M. Klein*, Die nicht "angemessene rechtliche Gestaltung" im Steuerumgehungstatbestand des § 42 AO, 1994, S. 99.

des Binnenmarktes als auch der Steuerautonomie der einzelnen Mitgliedstaaten Rechnung zu tragen.

1. Die Steuerautonomie im Konflikt mit dem Unionsrecht

Im Ausgangspunkt stellt sich die Frage, *ob* und *inwiefern* eine Beihilfenkontrolle im Steuerrecht de lege lata zulässig ist. Unumstritten ist, dass das Beihilfenrecht im Steuerrecht Anwendung findet.[17] Für den Umfang einer Beihilfenkontrolle

[17] In der Rechtsprechung, Verwaltung und im Schrifttum ist dies im Ergebnis allgemein anerkannt, siehe zu dieser grundlegenden Frage *EuGH*, Urt. v. 2.7.1974 – 173/73 (*Italien/Kommission),* ECLI:EU:C:1974:71, Slg. 1974, 709; zuvor bereits Urt. v. 23.02.1961 – C-30/59 (*Gezamenlijke Steenkolenmijnen),* ECLI:EU:C:1961:2; kürzlich Urt. v. 16.03.2021 – C-562/19 P, (*Kommission/Polen),* ECLI:EU:C:2021:201, Rn. 26; *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 10.12.1998 – Abl. 1998 C 384/3 (*Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen und Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung)*; vgl. dazu im Schrifttum *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2020, Einl Rn. 7; *Bungenberg*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich u. a. (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht, Einl Rn. 102 ff; *T. Jäger*, in: Montag/Säcker (Hrsg.), Münchener Kommentar Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht, Band 5: Beihilfenrecht, Steuerliche Maßnahmen Rn. 1; *Sutter*, in: Jaeger/Stöger/Mayer (Hrsg.), Kommentar zu EUV und AEUV, Art. 107 Rn. 11; *C. Koenig/Kühling/Ritter*, EG-Beihilfenrecht, 2005, Rn. 21 ff; *Beljin*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach u. a. (Hrsg.), Europarecht, § 28 Rn. 5; *Schwab*, in: Säcker/Montag (Hrsg.), European state aid law, A. Part II. Rn. 12; *Eisenhut*, in: Geiger/Khan/Kotzur (Hrsg.), European Union treaties, Art. 107 Rn. 5; *Götz/Thiele/Ludwigs*, in:

im Steuerrecht ist relevant, ob und in welchem Rahmen die Union im Steuerrecht zuständig ist.

Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, H. III. Rn. 12 u. 13; *Triantafyllou*, in: Schröter/Klotz/Thinam u. a. (Hrsg.), Europäisches Wettbewerbsrecht, Teil 6 B. III. Rn. 167 ff; *Kokott*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland - Festschrift für den Bundesfinanzhof, 735; *Sutter*, in: Sieker (Hrsg.), Steuerrecht und Wirtschaftspolitik, 40. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Halle, 14. und 15. September 2015, 169; *Ismer*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland - Festschrift für den Bundesfinanzhof, 845; *Nicolaides*, EStAL 2016, 416; *Verschuur/Stroungi*, EStAL 2017, 598; *Rossi-Maccanico*, EStAL 2015, 371; *Schön*, in: Koenig/Ehricke (Hrsg.), Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, 106, (110 ff.); *Lyal*, in: Kokott/Pohlmann/Polley (Hrsg.), Europäisches, deutsches und internationales Kartellrecht - Festschrift für Dirk Schroeder zum 65. Geburtstag, 523; *Hummel*, GmbHR 2019, 390, (390); *M. Lang*, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, 2009; *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 516, 2017; *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, Diss., 2020, passim; *Eisenhut*, in: Geiger/Khan/Kotzur (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 107 Rn. 12; *Desens*, IStR 2003, 613, (614); *Götz*, in: Kirchhof/Lehner/Raupach u. a. (Hrsg.), Staaten und Steuern - Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag, (579); *Jaeger*, Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben, 2006, S. 19 ff; *Jochimsen/Kleve*, IStR 2017, 265; *Rengers*, in: Blümich/Heuermann/Brandis (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, § 1 KStG Rn. 213; *Uhl*, Die Transformation nationaler Steuersysteme in der Europäischen Union, Diss., 2008, S. 16 f; *Englisch*, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse : ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten?, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 12 f.

In der jüngeren Vergangenheit wurde der *Kommission* von verschiedenen Mitgliedstaaten vorgeworfen, ihre Kompetenzen zu überschreiten und damit die Kompetenzordnung gem. Art. 4 und 5 EUV zu verletzen. Irland hat in der Rechtssache „Apple" geltend gemacht, „der Beschluss der *Kommission* verletze fundamentale Verfassungsgrundsätze der Unionsrechtsordnung, wie sie insbesondere in den Art. 4 und 5 EUV zur Regelung der Kompetenzverteilung zwischen der Union und den Mitgliedstaaten vorgesehen seien, sowie den daraus resultierenden Grundsatz der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten. Beim gegenwärtigen Stand des Unionsrechts falle der Bereich der direkten Besteuerung nämlich in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten."[18]

Luxemburg hat in der Rechtssache „FIAT" argumentiert, „die *Kommission* habe ihre Zuständigkeiten überschritten und gegen die Art. 4 und 5 EUV verstoßen, indem sie eine verschleierte steuerliche Harmonisierung vorgenommen habe, obwohl die direkten Steuern nach Art. 114 AEUV in die ausschließliche

[18] *EuG*, Urt. v. 15.07.2020 – T-778/16 und T-892/16 (*Irland/Kommission)*, ECLI:EU:T:2020:338, Rn. 103.

Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fielen. Die Kommission habe sich zur „Rechtsmittelkammer der [nationalen] Steuerverwaltungen“ gemacht, indem sie kontrolliert habe, ob der fragliche Steuervorbescheid im Hinblick auf das luxemburgische Recht und die OECD ungewöhnlich sei.“ [19]

Ähnlich hat sich die Niederlande in der Rechtssache „Starbucks“ eingelassen, indem vorgetragen wurde, „dass unbeschadet des Umstands, dass die Einhaltung von Art. 107 AEUV tatsächlich eine Grenze für die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten darstelle, die *Kommission* die ihr von Art. 107 AEUV eingeräumten Befugnisse überschritten habe.“[20]

Schließlich hat Belgien in der Rechtssache „Magnetrol“ die Auffassung vertreten, „dass die *Kommission* ihre Befugnisse überschritten habe, indem sie das Unionsrecht im Bereich der staatlichen Beihilfen genutzt habe, um einseitig Umstände zu bestimmen, die in die ausschließliche Steuerhoheit eines Mitgliedstaats fielen. Die Bestimmung der steuerbaren

[19] *EuG*, Urt. v. 24.09.2019 – T-755/15 und T-759/15 (*Luxemburg/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:670, Rn. 100.
[20] *EuG*, Urt. v. 24.09.2019 – T-760/15, T-636/16 (*Niederlande/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:669, Rn. 131.

Einkünfte bleibe nämlich eine ausschließliche Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, ebenso wie die Art der Besteuerung der Gewinne aus grenzüberschreitenden Transaktionen innerhalb von Konzernen, selbst wenn dies zu einer doppelten Nichtbesteuerung führen würde. Der Standpunkt der *Kommission*, wonach die Steuervorbescheide über die Gewinnüberschüsse staatliche Beihilfen darstellten, da sie von einer von ihr für richtig gehaltenen Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes abwichen, käme jedoch einer erzwungenen Harmonisierung der Vorschriften für die Berechnung der steuerpflichtigen Einkünfte gleich, was nicht in die Zuständigkeit der Union falle.“[21]

Es drängt sich daher die Frage nach der Kompetenzabgrenzung zwischen der Union und den Mitgliedstaaten im Bereich des Steuerrechts auf. In diesem Zusammenhang werden zunächst die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten und die Einflüsse des Unionsrechts auf die Steuerautonomie untersucht.

[21] *EuG*, Urt. v. 14.02.2019 – T-131/16, T-263/16 (*Belgien und Magnetrol International/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:91, Rn. 59.

a) Die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten

Im Kontext der Kompetenzen im Steuerrecht werden regelmäßig die synonymen Begriffe Steuerautonomie[22], Steuersouveränität[23] oder Steuerhoheit[24] herangezogen. Damit ist das Recht der Mitgliedstaaten gemeint, im Bereich der Steuern zuständig zu sein. Analoge Bezeichnungen sind bei anderen Rechtsgebieten oder Sektoren nicht ausfindig zu machen. So existiert z.B. kein Begriff wie Sozialrechtsautonomie, wenngleich die Mitgliedstaaten auch im Sozialrecht eigene Kompetenzen haben.[25]

[22] Zum Beispiel *Strüber/Donat*, Die Anwendung des Beihilfeverbots auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten - Von der Ausnahme zur Regel?, IFSt-Schrift Nr. 531, 2019, S. 6; *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht, Problematik und Ansätze zur Lösung des Kompetenzkonflikts mit der Steuerautonomie, 2017; *Ekkenga/Safaei*, DStR 2018, 1993; *Glaser*, EuZW 2009, 363.

[23] Zum Beispiel *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 243; *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 516, 2017, S. 21.

[24] Zum Beispiel *Mehde*, in: Maunz/Dürig (Hrsg.), GG, Art. 28 Abs. 2 Rn. 77; *Voß*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Kap 2 Vorbem Rn. 24 ff; *Mick*, Die Steuerkonzeption der Europäischen Union, 1995, S. 21.

[25] Zum Einfluss des Unionsrechts auf das Sozialrecht siehe *Grzeszick*, in: Maunz/Dürig (Hrsg.), GG, Art. 20 VIII. Rn. 36 ff.

Nach dem gegenwärtigen Stand des Unionsrechts verfügen die Mitgliedstaaten über eine Autonomie im Hinblick auf ihre Steuerrechtsordnungen.[26] Auch nach Ansicht der *Kommission* steht es den Mitgliedstaaten frei, ihre wirtschaftspolitischen Maßnahmen nach eigenem Ermessen festzulegen und insbesondere die Steuerlast gemäß ihren Vorstellungen auf die verschiedenen Produktionsfaktoren zu verteilen.[27] Die Souveränität der Mitgliedstaaten im Rahmen ihrer Steuergesetzgebung ist demnach unbestritten. Ungeklärt ist aber die Reichweite dieser Steuerautonomie, insbesondere ihr Verhältnis zum Beihilfenrecht gem. Art. 107 ff. AEUV. Der Umfang der Steuerautonomie soll im Folgenden untersucht

[26] Die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten ergibt sich bereits unmittelbar aus dem Primärrecht, nämlich aus dem Normzusammenhang von Art. 110 - 114 AEUV, insbesondere aber aus Art. 114 Abs. 2 AEUV. Die Rechtsprechung hat den Begriff nicht definiert, führt die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten aber regelmäßig an, vgl. z.B. *EuGH*, Urt. v. 03.03.2020 – C-75/18 (*Vodafone Magyarország),* ECLI:EU:C:2020:139, Rn. 49; Urt. v. 03.03.2020 – C-323/18 (*Tesco-Global Áruházak),* ECLI:EU:C:2020:140, Rn. 69; Urt. v. 21.12.2016 – C-593/14 (*Masco Denmark ApS, Damixa ApSSkatteministeriet),* ECLI:EU:C:2016:984, Rn. 41; Urt. v. 30.06.2011 – C-262/09 (*Meilicke),* ECLI:EU:C:2011:438, Rn. 33.

[27] *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 19.07.2016 – ABl. 2016 C 262, 1 (*Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV)*, Rn. 156.

werden, indem zunächst der sachliche Anwendungsbereich definiert wird, d.h. welche Sachverhalte dem Steuerrecht unterliegen.

Das Steuerrecht umfasst die Gesamtheit der Normen, die Steuern betreffen.[28] Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft, § 3 Abs. 1 AO. Hierzu zählt nicht nur das allgemeine und besondere Steuerschuldrecht, sondern auch das Recht, Steuern zu erheben (Steuererhebungsrecht) sowie das Steuerverfahrensrecht.[29]

Staatliches Handeln kann sowohl in Form von Steuergesetzen, die allgemeinverbindlich sind, als auch in konkreten Maßnahmen in Form von individuellen Bescheiden bestehen, die nur die Beteiligten binden. Bei Gesetzen und

[28] Zum Umfang des Steuerrechts vgl. *U. Koenig*, in: Koenig (Hrsg.), AO, § 3 Rn. 4; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2000, S. 31; *Birk/Desens/Tappe*, § 2 Rn. 114 ff; *Gersch*, in: Klein (Hrsg.), Abgabenordnung, § 3 Rn. 1.
[29] *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2000, S. 31 f; *Seer*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, § 1 Rn. 3 ff.

Verwaltungsakten handelt es sich um vollkommen unterschiedliche Handlungsmöglichkeiten des Staates. Daraus wird deutlich, wie vielfältig ein steuerrechtlicher Sachverhalt in diesem Sinne sein kann. Innerhalb der Anwendbarkeit auf alle steuerrechtlichen Sachverhalte kann deshalb eine Differenzierung geboten sein, um der Komplexität des Steuerrechts Rechnung zu tragen.

(1) Zur Reichweite der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten

Es stellt sich die Kernfrage, welche Reichweite die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten im Verhältnis zum Unionsrecht hat. Da das Beihilfenrecht ein Teil des Primärrechts der Union ist, steht diese Frage im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Umfang der Beihilfenkontrolle im Steuerrecht.

Wie bereits ausgeführt wurde, ist die Existenz der Steuerautonomie unbestritten. Jedoch wird auf die konkrete materiell-rechtliche Bedeutung wenig bis gar nicht eingegangen. Die Steuerautonomie ist weder im Unionsrecht noch im deutschen Verfassungsrecht ausdrücklich kodifiziert.

Sie wird im deutschen Recht vielmehr implizit vorausgesetzt, indem im Rahmen des Finanzverfassungsrechts die Steuerhoheit zwischen den drei Gebietskörperschaften aufgeteilt wird, Art. 104a bis 115 GG.

Die Auseinandersetzung mit dem Begriff der Steuerautonomie hat erhebliche Relevanz für die Frage, inwieweit eine Beihilfenkontrolle im Steuerrecht zulässig ist. Die Steuerautonomie kann nämlich einen inneren Kern bzw. äußeren Rahmen für die Kompetenzen der Mitgliedstaaten im Bereich des Steuerrechts darstellen, der nicht angetastet werden könnte. Die Grenze der Beihilfenkontrolle im Steuerrecht hängt demnach auch vom Umfang der Steuerautonomie ab. Aus diesem Grund ist es sachdienlich, den Begriff der Steuerautonomie näher zu untersuchen.

(a) Der Begriff der Autonomie

Autonomie kann bildungssprachlich mit Unabhängigkeit und Selbstständigkeit umschrieben werden.[30] Der Begriff der

[30] *Creifelds/Cassardt*, Rechtswörterbuch, 2019, „Autonomie"; *Dudenredaktion (Hrsg.)*, Duden, Die deutsche Rechtschreibung, 2020, „Autonomie".

Autonomie umfasst einerseits die Eigenschaft, souverän, d.h. frei von der Befehlsgewalt eines anderen Staates zu sein (Unabhängigkeit).[31] Anders formuliert ist das die Fähigkeit, nicht von außen gesteuert zu sein. Das betrifft die äußere Sphäre der Autonomie. Andererseits umfasst der Begriff aber auch eine innere Sphäre, nämlich in seinen Handlungen innerhalb des eigenen Wirkungskreises frei zu sein (Selbstständigkeit). Die äußere Sphäre bedingt die innere: Grundlage für die Freiheit, nach innen zu gestalten, ist der Ausschluss von äußeren Einflüssen. Die Staaten beanspruchen auf dieser Grundlage ein *Selbstgestaltungs*recht nach *innen* und ein *Abwehr*recht nach *außen*. Das ist für alle Staaten ein überragend wichtiger Ausdruck von Souveränität.

Im Zivilrecht hat der Begriff der Privat*autonomie* eine wesentliche Bedeutung. Dies meint die dem Einzelnen von der Rechtsordnung eingeräumte Möglichkeit, seine Rechtsverhältnisse durch Rechtsgeschäfte nach eigenem Willen

[31] Zur sog. regionalen Autonomie vgl. *Rust*, Regionale Steuerautonomie vor dem europäischen Beihilferecht, Diss., 2013, S. 77 ff; siehe auch *Schemmel*, Kommunale Steuerautonomie und Gewerbesteuerabbau, 2002, S. 31 ff.

zu gestalten.[32] Da Steuerrecht Öffentliches Recht ist, kann sich die Autonomie nur auf den Hoheitsträger oder auf das Verhältnis zwischen Bürger und Hoheitsträger beziehen. Letzteres ist nicht der Fall, da Steuerautonomie nicht bedeutet, dass der einzelne Bürger und sein Hoheitsträger ihre Steuern eigenständig bestimmen bzw. aushandeln können.[33] Der Begriff zielt vielmehr nur auf den Hoheitsträger selbst ab. Der Staat muss seinen Steueranspruch nämlich nicht gegenüber dem Bürger verteidigen, da dieser ihm ohnehin im staatsrechtlichen Sinne untergeordnet ist. Adressat dieses Unabhängigkeitsanspruchs sind vielmehr andere Hoheitsträger, die potenziell den Steueranspruch übernehmen oder einschränken könnten.

(b) Normative Bedeutung der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten

Um dem Begriff der Steuerautonomie eine inhaltliche Akzentuierung geben zu können, muss der Frage nachgegangen

[32] *Schubert*, in: Säcker/Rixecker/Oetker u. a. (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, § 242 Rn. 526; *Di Fabio*, in: Maunz/Dürig (Hrsg.), GG, Art. 2 Abs. 1 Rn. 101.

[33] Das wäre im deutschen Recht aufgrund des Gleichheitsgrundsatzes gem. Art. 3 Abs. 1 GG auch gar nicht möglich.

werden, wie die Kompetenzen zwischen den Mitgliedstaaten und der Union materiell-rechtlich abzugrenzen sind.[34] Die Steuerautonomie umschreibt die originäre Zuständigkeit der Mitgliedstaaten im Steuerrecht. Da der Begriff als solcher keine normativen Rückschlüsse zulässt, bedarf es einer inhaltlichen Konkretisierung.

Überträgt man die Ausführungen zur Autonomie auf das Verhältnis zwischen Union und Mitgliedstaaten, umfasst die Steuerautonomie das Recht der Mitgliedstaaten, auf dem Gebiet der Steuern unabhängig und selbstständig zu handeln. Hierbei bezieht sich Handeln auf alle Ebenen der Gewaltenteilung, d.h. sowohl Steuergesetze zu erlassen und diese Gesetze auszuführen als auch hinsichtlich steuerlicher Vorschriften Recht zu sprechen. Ferner steht allen Mitgliedstaaten das Recht zu, die Höhe der einzelnen Steuersätze selbst festzulegen.

[34] Dazu *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht, Problematik und Ansätze zur Lösung des Kompetenzkonflikts mit der Steuerautonomie, 2017, S. 28 ff; siehe auch *Uhl*, Die Transformation nationaler Steuersysteme in der Europäischen Union, Diss., 2008, S. 16 ff; zur Legitimät einzelner Anliegen einer Wahrung der Besteuerungshoheit vgl. *Englisch*, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse : ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten?, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008, S. 21 ff.

Dadurch sind die Staaten in der Lage, ihre Steuerpolitik selbst zu gestalten. Diese Souveränität geht so weit, dass die Mitgliedstaaten überhaupt nicht besteuern müssen. Dies kann z.B. der Fall sein, wenn Mitgliedstaaten ihre Einnahmen aus Rohstoffquellen erzielen können und deshalb kein Steuergeld der Bürger für öffentliche Zwecke benötigen.[35] Es folgt deshalb zwingend aus der Steuerautonomie, dass die Mitgliedstaaten selbst entscheiden *ob* und *was* sie besteuern. Der nationale Steuergesetzgeber kann autonom den Steuergegenstand, die Steuerbemessungsgrundlage und den Steuertarif festlegen. Diese Grundsatzentscheidungen dürfen grundsätzlich nicht durch das EU-(Beihilfen)Recht konterkariert werden.[36] Eine Ausnahme gilt insoweit, als die Mitgliedsaaten die Autonomie im Rahmen des Art. 113 AEUV delegiert haben.

[35] Vgl. *Hummel*, GmbHR 2019, 390, (394); siehe zur fehlenden Besteuerungspflicht auch *Kokott*, DStR 2019, 123, (129).

[36] Zum Beispiel fällt die Anwendung einer progressiven Besteuerung in das Ermessen jedes Mitgliedstaats, vgl. *EuGH*, Urt. v. 03.03.2020 – C-323/18 (*Tesco-Global Áruházak),* ECLI:EU:C:2020:140, Rn. 69; Urt. v. 03.03.2020 – C-75/18 (*Vodafone Magyarország),* ECLI:EU:C:2020:139, Rn. 49; *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 15.10.2020 – C-562/19P und C-596/19P (*Kommission/Polen, Kommission/Ungarn),* ECLI:EU:C:2020:834, Rn. 35.

Alle Mitgliedstaaten haben demnach ein Besteuerungsrecht, jedoch keine Besteuerungspflicht. Vor der Begründung des europäischen Integrationsprozesses – der durch die Aufgabe von nationalen Kompetenzen gekennzeichnet war und ist – bestand dieser Steueranspruch uneingeschränkt. Mit der Zeit wurden aber Teile dieses Anspruchs auf einen anderen Hoheitsträger, nämlich die Europäische Union, übertragen. In Deutschland wurde dies auf der Grundlage von Art. 23 Abs. 1, Art. 24 Abs. 1 GG vollzogen. Aufgrund dieser Bedeutung der staatlichen Autonomie auf dem Gebiet der Steuern lässt sich der rechtspolitische Wille ableiten, dass an Eingriffe in diesem Bereich hohe Anforderungen zu stellen sind; jedenfalls dann, wenn direkte Steuern betroffen sind. Diese Intention kommt u.a. durch Art. 114 Abs. 2 AEUV unmittelbar zum Ausdruck.

Zu konstatieren ist, dass außerhalb der Bereiche, in denen das Steuerrecht der Union harmonisiert wurde, die Bestimmung der grundlegenden Merkmale jeder Steuer aufgrund der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten in deren Ermessen liegt.[37]

[37] *EuGH*, Urt. v. 16.03.2021 – C-562/19 P, (*Kommission/Polen),* ECLI:EU:C:2021:201, Rn. 38.

Zu den grundlegenden Merkmalen jeder Steuer zählen die Wahl des Steuersatzes sowie die Festlegung der steuerlichen Bemessungsgrundlage und des Steuertatbestands.[38] Dieses Ermessen muss wiederum im Einklang mit dem Unionsrecht ausgeübt werden. Die Steuerautonomie garantiert den Mitgliedstaaten demnach eine Wahlfreiheit über die grundlegenden Merkmale einer Steuer. Diese Entscheidung ist grundsätzlich vom Unionsrecht zu respektieren. Je grundlegender der Mitgliedstaat eine steuerliche Maßnahme trifft, desto stärker ist sie von der Steuerautonomie geschützt.

(2) Ziel: Fairer Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten

Für das Verhältnis von mitgliedstaatlicher Steuersouveränität und einer effektiven Beihilfenkontrolle ist darüber hinaus relevant, welches Ziel bei der Auflösung dieses Spannungsfeldes verfolgt wird. Es geht somit um die Frage, mit welcher Intention das Steuerrecht – genauer: der

[38] Gl.A. *EuGH*, Urt. v. 16.03.2021 – C-562/19 P, (*Kommission/Polen),* ECLI:EU:C:2021:201, Rn. 38.

Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten – durch das Beihilfenrecht eingeschränkt werden soll.

Die *Kommission* betont in diesem Zusammenhang, dass die Beihilfenaufsicht einen „fairen Steuerwettbewerb“[39] herstellen bzw. spiegelbildlich einen „schädlichen Steuerwettbewerb“[40] verhindern soll. Das führt zwangsläufig zu der Frage, wodurch der Steuerwettbewerb „fair“ bzw. „schädlich“ wird. Der Begriff

---

[39] Zum Beispiel *Europäische Kommission*, Pressemitteilung v. 28.01.2016 – IP/16/159 (*Faire Besteuerung: Kommission stellt neue Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung auf Ebene der Unternehmen vor)*; vgl. zum Begriff des (fairen) Steuerwettbewerbs jeweils m.w.N. *Kokott*, ISR 2017, 395, (395 f.); *Jochum*, ZRP 2015, 115, (115); *Schaper*, Steuerstaat im Wettbewerb: internationaler Steuerwettbewerb und nationale Besteuerungsprinzipien als responsives System, Diss., 2014, S. 17 ff; *Nücken*, Nationaler Steuerwettbewerb: eine rechtsvergleichende Analyse des bundesstaatlichen Steuerwettbewerbs in der Schweiz, den Vereinigten Staaten von Amerika und der Bundesrepublik Deutschland, Diss., 2013, S. 33 ff; *Bauer*, Steuerwettbewerb in der EU: ein steuerlicher Belastungsvergleich zwischen Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, Diss., 2011, S. 79 ff; allgemein zum internationalen Steuerwettbewerb siehe *Brosius*, Internationaler Steuerwettbewerb und Koordination der Steuersysteme, 2018; aus internationaler Perspektive *Shaxson/Christensen*, in: Pogge/Mehta (Hrsg.), Global tax fairness, 265, (265 f.).

[40] *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 16.07.2018 – Abl. C 253/15 (*Verhaltenskodex für die Durchführung von Beihilfeverfahren)*; vgl. in diesem Zusammenhang auch *Europäischer Rat*, Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung - Entschließung v. 01.12.1997, ABl. C 2; vgl. zum Verhältnis von Subventionsrecht und schädlichem Steuerwettbewerb *Gross*, RIW 2002, 46.

der „Fairness" findet sich weder in den steuerlichen Vorschriften noch im Beihilfenrecht des AEUV wieder. Er ist lediglich im Zusammenhang mit Sport kodifiziert, nämlich der „Förderung der Fairness und der Offenheit von Sportwettkämpfen" (Art. 165 Abs. 2, 7. Spiegelstrich AEUV).

Die Fairness ist losgelöst vom Steuerrecht als Ausfluss des fundamentalen Gerechtigkeitspostulats zu sehen, das jeder Rechtsordnung inne ist.[41] Hierbei sind auch Aspekte des Allgemeinwohls zu berücksichtigen. Eine Legaldefinition ist aufgrund der vielfältigen Ausprägung sowie der Verknüpfung an gesellschaftliche Veränderungen nicht sinnvoll und wohl deshalb im Primärrecht nicht enthalten. Teilweise bestehen Überschneidungen mit dem allgemeinen Rechtsgrundsatz der Unbeachtlichkeit missbräuchlicher Konstruktionen.[42]

[41] *Kokott*, ISR 2017, 395, (395).
[42] Vgl. zum „Steuerschlupfloch" und zum „Steuermissbrauch" *Gosch*, in: Achatz (Hrsg.), 37. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Linz, 10. und 11. September 2012, 201; zur Missbrauchsbekämpfung und Aufteilung der Besteuerungshoheit *Staringer*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Wien, 18. und 19. September 2017, 365.

Es stellt sich in dieser Untersuchung die Frage, wie der „faire“ Steuerwettbewerb zu bestimmen ist und welche Folgen dies für das Verhältnis von Beihilfenkontrolle und Steuerrecht hat. Zunächst ist zu betonen, dass der Steuerwettbewerb als solcher nicht nur hinzunehmen, sondern im Rahmen der Wirtschaftsordnung der Europäischen Union bewusst angelegt ist.[43] Die einzelnen Steuerrechtsordnungen der Mitgliedstaaten sind einer von mehreren Wettbewerbsfaktoren. Sie beeinflussen deshalb die Standortwahl der Wirtschaftssubjekte. Solange sich die Steuerrechtsordnungen der einzelnen Mitgliedstaaten unterscheiden, d.h. keine Totalharmonisierung besteht, ist dieser Wettbewerb der Steuerrechtsordnungen beabsichtigt.

Gleichwohl stellt sich die Frage, welche Grenzen dieser Steuerwettbewerb hat. Im Schrifttum wird teilweise vertreten, „fairer“ Steuerwettbewerb verlange, Gewinne dort zu versteuern, wo Werte geschaffen werden.[44] Dies entspricht auch

[43] Zu den ökonomischen Grundlagen vgl. *Gröpl*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, J. 1. a) aa) Rn. 1 ff.
[44] *Jochum*, ZRP 2015, 115, (115 f.); zustimmend *Kokott*, ISR 2017, 395, (396).

der Motivation der *Kommission*.[45] Ansätze zur Bestimmung eines „unfairen" Steuerwettbewerbs gehen dahin, dass diese Grenze überschritten sei, wenn die Mitgliedstaaten nicht die allgemeinen steuerlichen Rahmenbedingungen verbessern, sondern gezielt einzelne Unternehmen oder Branchen subventionieren.[46] Ferner können Steuervergünstigungen „unfair" sein, wenn sie zu einer deutlich niedrigeren Effektivbesteuerung führen, als es dem im Mitgliedstaat üblichen Besteuerungsniveau entspricht.[47]

Zur Abgrenzung mitgliedstaatlicher Souveränität und fairem Steuerwettbewerb muss eine Abwägung stattfinden, wo die Gestaltungsfreiheit[48] des nationalen Gesetzgebers endet und die

[45] Vgl. hierzu ein Interview mit den EU-Kommissaren Moscovici und Vestager in der Süddeutschen Zeitung, http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/eu-kommission-fuer-ein-faires-steuerrecht-in-europa-1.2308482, zuletzt aufgerufen am 21.9.2020.

[46] *Schön*, in: Koenig/Ehricke (Hrsg.), Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, 106, (107).

[47] *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Bd. 5, Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 1 Rn. 217 u. dort Fn. 644 m.w.N.

[48] Dazu *Schön*, in: Hüttemann (Hrsg.), Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, 34. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Nürnberg, 14. und 15. September 2009, 29, (38 ff.).

wettbewerbswidrige Förderung von einzelnen Wirtschaftssubjekten beginnt. Das Beihilfenrecht kann die Steuerautonomie in ihrem Kern nicht einschränken, wohl aber den Steuergesetzgeber verpflichten, die Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht diskriminierungsfrei auszuüben. Deshalb sollte das Beihilfeverbot auf dem Gebiet des Steuerrechts im Wesentlichen ein Gleichbehandlungsgebot sein. Dem einzelnen Mitgliedstaat muss ein weiter Ermessensspielraum über grundlegende Belastungsentscheidungen obliegen. Das Beihilfenrecht hat dann die Funktion, zu überprüfen, ob diese Belastungsentscheidung gleichheitskonform ausgestaltet worden ist.

Im Hinblick auf den Steuerwettbewerb folgt daraus, dass ein „faires" Verhalten in diesem Sinne die diskriminierungsfreie Ausgestaltung des Steuersystems beinhaltet. Die Auswahl der Steuerquellen und die Gestaltung des Steuertarifs beeinflusst mithin grundsätzlich nicht die Frage, ob es sich um „schädlichen" bzw. „fairen" Steuerwettbewerb handelt. Diese Instrumente sind vielmehr Bestandteil des Steuerwettbewerbs. Erst wenn der Steuergesetzgeber dieses Instrumentarium

verwendet, um einzelne Wirtschaftssubjekte oder Wirtschaftszweige zu diskriminieren, verlässt er das Terrain des „fairen“ Steuerwettbewerbs.

b) Einflüsse des Unionsrechts auf die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten

Da die Steuergewalt als Bestandteil der Finanzhoheit den Mitgliedstaaten obliegt, ist die Union im Steuerrecht nicht originär zuständig. Dieser scheinbar eindeutige Befund ist jedoch erheblichen Einschränkungen unterworfen. Die Autonomie im Steuerrecht reicht nicht grenzenlos. Vielmehr haben sich die Mitgliedstaaten bewusst dazu entschieden, Teile ihrer Autonomie auf eine supranationale Organisation – die Europäische Union – zu übertragen. Dadurch steht das (deutsche) Steuerrecht unter ständigen Einflüssen des Unionsrechts.[49] Diese Einflüsse entstehen aus zwei

[49] Dazu allgemein und zu den hier aufgeführten Aspekten insgesamt siehe *Loewens*, Der Einfluß des Europarechts auf das deutsche Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2007, S. 84 ff; ebenfalls dazu *Weber-Grellet*, NJW 2004, 1617; eine Übersicht mit den Auswirkungen auf einzelne Normen des deutschen Steuerrechts bei *Musil/Weber-Grellet* (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, S. 591 ff.

unterschiedlichen Sphären: Einerseits sind EU-Richtlinien im nationalen (Steuer)Recht umzusetzen. Andererseits sind die aus dem primären Unionsrecht folgenden Pflichten für die Mitgliedstaaten umzusetzen. Zu Letzterem zählt das Beihilfenrecht als Teil des AEUV. Die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten führt demnach nicht dazu, dass jede steuerliche Maßnahme, die von den nationalen Steuerbehörden berücksichtigt wird, dem Anwendungsbereich von Art. 107 Abs. 1 AEUV entzogen wäre.[50]

(1) Zum Kompetenzkonflikt zwischen der Union und den Mitgliedstaaten

Fraglich ist freilich nicht, ob die Union im Beihilfenrecht zuständig ist. Hier besteht eine ausschließliche Zuständigkeit der *Kommission* im Bereich der Beihilfenkontrolle.[51] Vielmehr

[50] Vgl. *EuG*, Urt. v. 24.09.2019 – T-755/15 und T-759/15 (*Luxemburg/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:670, Rn. 106; *EuGH*, Urt. v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P (*Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich),* ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 103, 104.

[51] Siehe nur *EuGH*, Urt. v. 18.07.2007 – C-119/05 (*Ministero dell'Industria, del Commercio e dell' Artigianato/Lucchini SpA),* ECLI:EU:C:2007:434, EuZW 2007, 511; vgl. auch *Kühling/Schwendinger*, EWS 2015, 1.

geht es im Folgenden um die Frage, welche Kompetenzen die Union abweichend von dem zuvor erläuterten Grundsatz im Steuerrecht hat und inwieweit sich diese auf die Beihilfenkontrolle im Steuerrecht auswirken.

Die Abgrenzung von Kompetenzen hat im Allgemeinen zwei Funktionen: Einerseits ist durch die Verteilung von bestimmten Aufgaben auf verschiedene Ebenen eine Spezialisierung möglich.[52] Dadurch ist nicht jeder einzelne Akteur für alles zuständig, sondern kann sich vielmehr in seinem zugeteilten Bereich optimieren. Innerhalb des Zuständigkeitsbereichs soll eine Kontrolle gewährleistet sein. Andererseits bewirkt eine Kompetenzabgrenzung auch die klare Aufteilung von Handlungsbefugnissen.[53] Es wird also sichergestellt, dass eine Zuschreibung von Verantwortlichkeit gegeben ist. Hierdurch wird wiederum ausgeschlossen, dass sich die Akteure einer

[52] Dazu *Bieber et al.*, Europarecht, 2018, § 3 Rn. 21; siehe auch *Calliess*, in: Calliess/Ruffert/Kluth (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 13 EUV Rn. 9; *Bast*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 5 EUV Rn. 34 ff.
[53] Vgl. *Gröpl*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, J. 1. b) gg) ccc) Rn. 36 f; *Bieber et al.*, Europarecht, 2018, § 3 Rn. 21.

Verantwortung und einer daraus möglicherweise resultierenden Haftung entziehen.

Steuerrecht ist im Grundsatz nationales Recht und Kernbereich mitgliedstaatlicher Souveränität,[54] sodass die Kompetenz im Steuerrecht grundsätzlich bei den Mitgliedstaaten liegt. In der Konzeption des AEUV wird für die Reichweite der Harmonisierung von steuerlichen Vorschriften maßgeblich zwischen direkten und indirekten Steuern differenziert. Der *EuGH* hat im Zusammenhang mit den Grundfreiheiten entschieden, dass zwar der Bereich der direkten Steuern als solcher beim gegenwärtigen Stand des Unionsrechts nicht in die Zuständigkeit der Union fällt, die Mitgliedstaaten die ihnen verbliebenen Befugnisse jedoch unter Wahrung des Unionsrechts ausüben müssen.[55]

---

[54] *EuGH*, Urt. v. 27.02.1985 – 55/83 (*Italien/Kommission),* ECLI:EU:C:198584; *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, 2016, § 1 Rn. 3; *Hakenberg*, Europarecht, 2018, Rn. 743 ff; *Bahns et al.*, in: Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Vor Art. 110 bis 113 Rn. 8; *Wojcik*, in: Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Art. 65 Rn. 5.

[55] Grundlegend *EuGH*, Urt. v. 14.02.1995 – 279/93 (*Schumacker),* ECLI:EU:C:1995:31, Slg. I 1995, 225, Rn. 21; zuvor bereits Urt. v. 04.10.1991 – C-246/89 (*Kommission/Vereinigtes Königreich),* ECLI:EU:C:1991:375, Slg. 1991, I-04585, Rn. 12.

Die prinzipielle Möglichkeit der Öffnung der deutschen Rechtsordnung basiert auf Art. 23 Abs. 1, Art. 24 Abs. 1 GG. Die Abgabenordnung ist gem. § 1 Abs. 1 Satz 2 AO nur vorbehaltlich des Rechts der Europäischen Union anwendbar. Erst mit der (vollständigen) Aufgabe der nationalen Steuersouveränität *würde* die Kompetenz im Bereich Steuern gänzlich auf die Union übergehen.[56] Da das Beihilfenrecht von der *Kommission* überwacht wird, bedarf es einer Ermächtigungsgrundlage aufgrund derer die *Kommission* über das Beihilfeverfahren (auch) in das Steuerrecht der Mitgliedstaaten eingreifen darf.

Korrespondierend zu den Kompetenzen der Union ergeben sich nach dem Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung gem. Art. 5 Abs. 1 u. 2 EUV die Kompetenzen der Mitgliedstaaten: Soweit die Mitgliedstaaten ihre originären Befugnisse nicht übertragen haben, verbleibt die Kompetenz bei ihnen. Im Steuerrecht wurde die Übertragung von Kompetenzen bislang nur zurückhaltend vorgenommen. Eine Kompetenzübertragung im Steuerrecht wurde teilweise durch Art. 110 bis 113 AEUV (Kapitel 2 –

[56] *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, 2016, § 1 Rn. 3.

Steuerliche Vorschriften) sowie Art. 114 bis 118 (Kapitel 3 – Angleichung der Rechtsvorschriften) vorgenommen.

Aufgrund dieser fehlenden Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern lässt sich die Intention der Vertragsgeber des AEUV aus einem Umkehrschluss insoweit ableiten, als die Kompetenz der Union dort enden soll, wo Ertragssteuern betroffen sind. Für die indirekten Steuern ordnet Art. 113 AEUV hingegen an, dass der Rat einstimmig Harmonisierungsmaßnahmen erlassen kann. Während Art. 114 Abs. 1 AEUV regelt, dass Maßnahmen zur Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften vom Rat erlassen werden können, sind „Steuern" gem. Art. 114 Abs. 2 AEUV hiervon ausdrücklich ausgenommen. Durch diese Herausnahme wird dem Steuerrecht seitens der Mitgliedstaaten eine besondere Bedeutung beigemessen. Dies wird dadurch deutlich, dass neben dem Steuerrecht die Bestimmungen über Freizügigkeit und über Arbeitnehmerrechte ausgenommen sind. Denn das Recht, über die Freizügigkeit von Personen selbst zu bestimmen, stellt ein Kernelement eines Staates dar, der über ein

Ausschlussrecht verfügt.[57] Daneben stellen die Rechte von Arbeitnehmern ein Kernelement des Sozialstaates dar.[58] Das Steuerrecht rangiert demnach auf einer Ebene mit Wesensmerkmalen des souveränen Nationalstaats und zählt dadurch ebenso zu diesem Kernbereich staatlicher Autonomie.

Die Kompetenzen der Union ergeben sich aus den Rechtsquellen des Unionsrechts. Dazu zählen das primäre Unionsrecht, das Sekundärrecht in Form von Verordnungen und Richtlinien[59] sowie das Tertiärrecht[60]. In den Bereichen, in denen die Union zuständig ist, wirkt sich das Unionsrecht auf die nationalen Rechtsnormen aus.[61] Dieser Einfluss besteht in

[57] Das ist nach der Drei-Elemente-Lehre eines der drei Wesensmerkmale des Staates, nämlich das Staatsgebiet, siehe *Jellinek*, Allgemeine Staatslehre, 1900, S. 394 ff.
[58] *Grzeszick*, in: Maunz/Dürig (Hrsg.), GG, Art. 20 VIII. Rn. 17 ff.
[59] Diese bedürfen der Umsetzung durch den nationalen Gesetzgeber, Art. 288 Abs. 2, Abs. 3 AEUV.
[60] Unter Tertiärrecht wird die Rechtsetzung aufgrund von sekundärrechtlicher Übertragung von materiellen Gesetzgebungsbefugnissen auf Kommission und Rat verstanden, vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, § 4 Rn. 7.
[61] Zu den konkreten Auswirkungen in den einzelnen Rechtsgebieten siehe *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, 2016, §§ 23 ff; zur Entwicklung siehe *Weber-Grellet*, NJW 2004, 1617; ausführlich zu diesem Thema *Loewens*, Der Einfluß des Europarechts auf das deutsche Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2007.

der Rechtspraxis im nationalen Steuerrecht insbesondere durch die Grundfreiheiten[62] und – das Thema dieser Untersuchung – das Durchführungsverbot für steuerliche Beihilfen[63]. Die Grundfreiheiten sind nach allgemein anerkannter Rechtsprechung des *EuGH* in den Mitgliedstaaten unmittelbar geltendes Recht.[64] Überdies genießen die Grundfreiheiten nach dieser Rechtsprechung einen Anwendungsvorrang[65] gegenüber den nationalen Rechtsnormen.

Der AEUV unterscheidet in Art. 2 AEUV zwischen ausschließlicher, geteilter, koordinierender und ergänzender Zuständigkeit der Union. Im Bereich der ausschließlichen Zuständigkeit darf nur die Union gesetzgeberisch tätig werden. Die Mitgliedstaaten können aber von der Union zum Handeln ermächtigt werden, Art. 2 Abs. 1 AEUV. Unter die ausschließliche Zuständigkeit der Union fällt gem. Art. 3 Abs. 1

[62] Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, § 4 Rn. 24 ff.
[63] *Englisch*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, § 4 Rn. 37 ff.
[64] Statt vieler *EuGH*, Urt. v. 5.2.1963 – 26/62 (*van Gend & Loos)*, ECLI:EU:C:1963:1, Slg. 1963, 1; Urt. v. 16.7.1964 – 6/64 (*Costa/ENEL)*, ECLI:EU:C:1964:66, Slg. 1964, 125.
[65] Allgemein zum Anwendungsvorrang siehe *Schlücke*, Die Umsetzung von EuGH-Entscheidungen in das deutsche Steuerrecht, Diss., 2013, S. 51 ff. und 119 ff.

lit. b AEUV die Festlegung der für das Funktionieren des Binnenmarkts erforderlichen Wettbewerbsregeln. Damit sind nach allgemeinem Verständnis die Bestimmungen in Teil III Titel VII Kap. 1 AEUV gemeint, d.h. auch die Vorschriften zum Beihilfenrecht in Art. 107 bis 109 AEUV.[66]

Im Schrifttum ist umstritten, ob sich die ausschließliche Zuständigkeit lediglich auf die Rechtsetzungskompetenz[67] oder auf das gesamte (materielle) Wettbewerbsrecht[68] bezieht. Dieser Streit ist jedoch für das in dieser Untersuchung maßgebliche Beihilfenrecht unerheblich, da Divergenzen nur im Hinblick darauf bestehen, ob Art. 101, 102 AEUV der ausschließlichen Zuständigkeit zugerechnet werden. Unbestritten ist, dass die Union gem. Art. 3 Abs. 1 lit. b AEUV eine ausschließliche Zuständigkeit im Beihilfenrecht hat. Fraglich ist hingegen, inwieweit das Beihilfenrecht auch auf das Steuerrecht

[66] *Obwexer*, in: Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, AEUV, Art. 3 Rn. 13.

[67] *Calliess*, in: Calliess/Ruffert/Kluth (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 3 Rn. 9; *S. Pelka*, in: Becker/Hatje/Schoo u. a. (Hrsg.), EU-Kommentar, AEUV, Art. 3 Rn. 9 f.

[68] *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, AEUV, Art. 3 Rn. 14; *Kotzur*, in: Geiger/Khan/Kotzur (Hrsg.), European Union treaties, TFEU, Art. 3 Rn. 3; *Dougan*, ELRev, Bandnr. 28 (2003), 763.

„übergreift“, sodass die Union im Wege des Art. 3 Abs. 1 lit. b AEUV auch für steuerrechtliche Vorschriften zuständig wäre, soweit sie das Beihilfenrecht betreffen.

Darüber hinaus kann die Union auch ungeschriebene Kompetenzen entwickeln. Diese werden – angelehnt an das amerikanische Verfassungsrecht – auch als *Implied Powers* bezeichnet.[69] Grundvoraussetzung dafür ist, dass sich die Zuständigkeit der Union zwar nicht explizit aus dem Unionsrecht, jedoch aus einer gewissen inneren Logik ergibt. Anknüpfungspunkt sind dabei in aller Regel bereits von den Mitgliedstaaten übertragene Kompetenzen, die – denklogisch – auch weitere darüberhinausgehende Befugnisse einschließen. Relevanter Anwendungsfall sind dabei bestimmte Außenkompetenzen der Union, hinsichtlich derer eine ausdrückliche Zuständigkeit besteht.[70] Diese ungeschriebenen Kompetenzen haben im Steuerrecht keinen

[69] *Herdegen*, Europarecht, 2018, § 8 Rn. 67.
[70] *EuGH*, Urt. v. 31.03.1971 – 22/70 (*AETR),* ECLI:EU:C:1971:32, Slg. 1971, 263; dazu auch *Herdegen*, Europarecht, 2018, § 8 Rn. 67 f.

Anwendungsbereich, sodass die Union sich insofern nicht auf *Implied Powers* berufen kann.

(2) Allgemeine unionsrechtliche Ansätze zur Lösung des Kompetenzkonflikts

Im Folgenden soll der aufgezeigte Kompetenzkonflikt anhand unterschiedlicher Ansätze innerhalb des Unionsrechts untersucht werden. Zu den klassischen Kompetenzabgrenzungsformen zählen das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung sowie das Subsidiaritätsprinzip. Daneben soll eine mögliche Kompetenzabgrenzung anhand des Abschnitts „Steuerliche Vorschriften" im AEUV sowie der Binnenmarktkompetenz Art. 114 Abs. 2 AEUV beleuchtet werden.

(a) Kompetenzabgrenzung: Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung

Eine Abgrenzung der Kompetenzen könnte nach dem Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung („*compétence d'attribution*") vorgenommen werden. Es besagt, dass die Gemeinschaft nur innerhalb der Grenzen der ihr in diesem

Vertrag zugewiesenen Befugnisse tätig werden darf.[71] Das Prinzip bewirkt eine Aufgabenzuteilung und eine Gewaltenverschränkung.[72] Es kommt sowohl auf Unionsebene als auch auf Organebene zum Tragen: Einerseits wird für die Union gem. Art. 5 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 AEUV die begrenzte Verbandskompetenz[73] niedergelegt. Andererseits ist für die Organe in Art. 13 Abs. 2 S. 1 EUV die begrenzte Organkompetenz festgeschrieben. Dahinter steht der Gedanke, dass die Europäische Union keine genuinen Kompetenzen hat,

[71] Dazu *Fischer*, Primäres Gemeinschaftsrecht und direkte Steuern, 2001; *Calliess*, in: Calliess/Ruffert/Kluth (Hrsg.), EUV/AEUV, EU-Vertrag (Lissabon), Art. 5 Rn. 6; *Dougan*, ELRev, Bandnr. 28 (2003), 763; *Bieber et al.*, Europarecht, 2018, § 3 Rn. 21; *Hobe*, Europarecht, 2017, § 7 Rn. 211; *Streinz*, Europarecht, 2019, § 6 Rn. 539; *Haratsch et al.*, Europarecht, 2020, VI. Rn. 172; *Hakenberg*, Europarecht, 2018, Rn. 92; *Schaumburg*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Rn. 11.1; *Danwitz*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, B. II. 1. a) Rn. 3 ff; *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 1 AEUV Rn. 9 ff; *Bungenberg*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich u. a. (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht, Art. 217 AEUV Rn. 26.
[72] *Danwitz*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, B. II. 1. a) Rn. 3; *Bast*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 5 EUV Rn. 13; *Oppermann/Classen/Nettesheim*, Europarecht, 2018, § 11 Rn. 3; *Hakenberg*, Europarecht, 2018, Rn. 92.
[73] *Bast*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 5 EUV Rn. 38; *Oppermann/Classen/Nettesheim*, Europarecht, 2018, § 11 Rn. 3; *Haratsch et al.*, Europarecht, 2020, VI. Rn. 173.

sondern ausschließlich über die Kompetenzen verfügt, die die Mitgliedstaaten an sie – im Wege des Primärrechts – übertragen haben. Die Union hat keine Kompetenz-Kompetenz.[74] Eine Kompetenzrechtfertigung muss deshalb zunächst die Union treffen, sodass eine sog. negative Zuständigkeitsvermutung zugunsten der Mitgliedstaaten gilt.[75] In Zweifelsfällen ist der Mitgliedstaat zuständig.[76] Wurde die Zuständigkeit nicht übertragen, handelt es sich gem. Art. 4 Abs. 1 EUV um eine ausschließliche Kompetenz der Mitgliedstaaten. Das Primärrecht bildet nach der Rechtsprechung „Grundlage, Rahmen und Grenze"[77] des Sekundärrechts.

Überträgt man das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung auf das Steuerrecht, ist die Union zuständig, soweit sie hierzu

[74] Vgl. *Haratsch et al.*, Europarecht, 2020, VI. Rn. 172 u. 179; *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 13 EUV Rn. 38.
[75] *Calliess*, in: Calliess/Ruffert/Kluth (Hrsg.), EUV/AEUV, EU-Vertrag (Lissabon), Art. 5 Rn. 7; *Haratsch et al.*, Europarecht, 2020, VI. Rn. 174; vgl. auch *Streinz*, in: Streinz/Michl/Bings u. a. (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 13 EUV Rn. 22; *Bast*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 5 EUV Rn. 60 ff.
[76] *Hobe*, Europarecht, 2017, § 7 Rn. 211; *Hakenberg*, Europarecht, 2018, Rn. 93; *Calliess*, in: Calliess/Ruffert/Kluth (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 5 EUV Rn. 59 ff.
[77] *EuGH*, Urt. v. 5.10.1978 – 26/78 (*Viola),* ECLI:EU:C:1978:172, Slg. 1978, 1771.

primärrechtlich ausdrücklich ermächtigt wurde. Wie bereits ausgeführt, wurde eine *ausdrückliche* Kompetenzzuweisung von Teilen des Steuerrechts zugunsten der Union in den Art. 110 bis 113 AEUV statuiert. Ebenfalls ist gem. Art. 114 Abs. 2 AEUV ausdrücklich festgelegt, dass die Vorschrift des Art. 114 Abs. 1 AEUV, die Art. 26 AEUV konkretisiert, nicht im Steuerrecht gilt. Im Beihilfenrecht gem. Art. 107 bis 109 AEUV sind keine Ausführungen über Steuern enthalten, sodass sich die Frage stellt, ob eine Kompetenzübertragung im Bereich des Steuerrechts über die Vorschriften des Kapitels 2 im Titel VII hinaus vorgenommen worden ist.

Bei systematischer Betrachtung könnte man aus der Existenz des Art. 114 Abs. 2 AEUV schließen, dass hinsichtlich Art. 107 bis 109 AEUV kein Ausschluss des Steuerrechts vorliegt, weil dieser dann – so wie in Art. 114 Abs. 2 AEUV – ausdrücklich hätte geregelt werden müssen. Andererseits sind Art. 107 bis 109 AEUV und Art. 114 bis 118 AEUV vollkommen unterschiedliche Vorschriften: Art. 107 bis 109 AEUV betreffen das Verbot staatlicher Beihilfen, d.h. ein wettbewerbsrechtliches Instrument, das sich an die Mitgliedstaaten richtet und von der

Kommission überwacht werden soll. Hingegen ist Art. 114 Abs. 1 AEUV eine Rechtsgrundlage zur funktionalen Gestaltung des Binnenmarktes und dient der Verwirklichung der in Art. 3 Abs. 3 S. 1 EUV enthaltenen Ziele.[78]

Der Anwendungsbereich von Art. 114 Abs. 1 AEUV ist sehr weit gefasst, sodass aus diesem (zu weit formulierten) Anwendungsbereich im Wege des Abs. 2 wiederum bestimmte Bereiche herausgenommen werden sollen. Anders liegt es bei der Beihilfenkontrolle nach Art. 107 AEUV. Hier erfolgt eine Eingrenzung bereits durch den Tatbestand in Abs. 1 sowie die Legalausnahmen in Abs. 2 und die Ermessensausnahmen in Abs. 3. Aufgrund des gänzlich unterschiedlichen Regelungsgehalts zwischen Kapitel 1 und Kapitel 3 des Titels VII ist keine Vergleichbarkeit der jeweiligen Vorschriften gegeben. Somit kann jedenfalls aus dem Fehlen eines Pendants zu Art. 114 Abs. 2 AEUV im Kapitel 1 nicht geschlossen

[78] *Korte*, in: Calliess/Ruffert/Kluth (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 114 Rn. 2; *Remien*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach u. a. (Hrsg.), Europarecht, § 14 Rn. 4.

werden, dass sich die Beihilfenkontrolle aus diesem Grund auch auf Steuern beziehen müsse.

(b) Kompetenzabgrenzung: Subsidiaritätsprinzip

Das in Art. 5 Abs. 3 EUV verankerte Subsidiaritätsprinzip ist ein wesentlicher Bestandteil des Primärrechts. Demnach muss vorrangig geprüft werden, ob eine Maßnahme nicht auf Ebene der Mitgliedstaaten, d.h. auf der niedrigeren Ebene, getroffen werden kann, sofern die Union keine ausschließliche Kompetenz hat.[79] Es handelt sich dabei nicht um eine Kompetenzart, sondern um eine Kompetenzausübungsregel. Voraussetzung ist deshalb, dass überhaupt eine der dargestellten Kompetenzarten – mit Ausnahme der ausschließlichen – einschlägig ist.

Steht fest, dass die Union nicht bereits ausschließlich zuständig ist, müssen aufgrund des Subsidiaritätsprinzips zwei weitere

[79] Zur institutionellen Einbettung des Subsidiaritätsprinzips siehe *Blanke*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, AEUV, Art. 300 Rn. 78 ff; allgemein dazu *Oppermann/Classen/Nettesheim*, Europarecht, 2018, § 11 Rn. 23 ff; *Schroeder*, Grundkurs Europarecht, 2017, § 7 Rn. 19 ff.

Bedingungen erfüllt sein. Erstens muss die konkrete Maßnahme auf Ebene der Mitgliedstaaten *nicht* ausreichend, d.h. nicht gleich wirksam, erreicht werden können. Dies ist ein negatives Merkmal, das die erste Schwelle für das Eingreifen der Union darstellt. Zweitens muss das durch die Maßnahme verfolgte (europäische) Ziel durch die in Rede stehende Maßnahme auf Unionsebene nicht nur gleich, sondern besser erreicht werden können.

Für die Frage, ob es im Steuerrecht eine Beihilfenkontrolle gibt, können aus dem Subsidiaritätsprinzip keinerlei Rückschlüsse gezogen werden. Denn im Bereich des Beihilfenrechts hat die Kommission unzweifelhaft eine ausschließliche Zuständigkeit, sodass das Subsidiaritätsprinzip gem. Art. 5 Abs. 3 EUV nicht anwendbar ist. Wenn im Ergebnis keine Beihilfenkontrolle im Steuerrecht bestehen sollte – und demnach keine Zuständigkeit im Steuerrecht vorläge –, käme dem Subsidiaritätsprinzip ebenfalls keine Bedeutung zu, weil es als Kompetenzausübungsregel eine Zuständigkeit begrifflich voraussetzt. Somit muss auf das Subsidiaritätsprinzip im Rahmen dieser Fragestellung nicht weiter eingegangen werden.

(c) Zur Relevanz des Abschnitts „Steuerliche Vorschriften“ im AEUV

Ferner könnten aus den Vorschriften des AEUV, die Steuern betreffen, bestimmte Rückschlüsse auf die Intention des Gesetzgebers über das Verhältnis von nationalem (Steuer)Recht und Unionsrecht gezogen werden. Der AEUV enthält keine an die Union gerichtete Aufgabenzuweisung bezüglich einer eigenständigen Steuerpolitik, noch nicht einmal ein in sich konsistentes und abschließendes Steuerkapitel.[80]

Im Titel VII in Kapitel 2 des AEUV befindet sich zwar der Abschnitt „Steuerliche Vorschriften“ (Art. 110 – 113 AEUV), der auf eine grundlegende und bewusste Systementscheidung hindeuten könnte. Die Vorschriften beziehen sich jedoch trotz der allgemeinen Formulierung („Steuerlich“) in der Sache nach nur auf die indirekten Steuern. Es kann deshalb von vornherein

[80] *Kamann*, in: Streinz/Michl/Bings u. a. (Hrsg.), EUV/AEUV, Vor Art. 110 - 113 Rn. 2; sehr ausführlich zu den Auswirkungen des primären und sekundären Gemeinschaftsrechts auf die direkten Steuern siehe *Bahns et al.*, in: Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Vor Art. 110 - 113 Rn. 8 ff. und 83 ff; vgl. auch *van Voet Vormizeele*, in: Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Art. 26 Rn. 1 ff; *Khan/Eisenhut*, in: Geiger/Khan/Kotzur (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 26 Rn. 1.

nicht von einem ganzheitlichen Steuerregelungskonzept gesprochen werden.

Gleichwohl bedeutet dieser Befund nicht, dass sich deshalb keine Intention aus der Systematik insgesamt und den Vorschriften im Einzelnen ableiten ließe. Zunächst einmal wird aus der Zurückhaltung – so kann man die spärliche Ausgestaltung der Vorschriften über Steuern nämlich verstehen – deutlich, dass der Vertragsgeber vom Grundsatz der Finanz- und Steuerhoheit der Mitgliedstaaten ausgeht. Besonders auffällig ist, dass eine fundamentale Differenzierung zwischen direkten und indirekten Steuern vorgesehen ist.

Während die indirekten Steuern überwiegend harmonisiert werden sollen bzw. weitestgehend bereits harmonisiert sind,[81] ergibt sich bei den direkten Steuern ein anderes Bild. Die Harmonisierung der indirekten Steuern verfolgt im Wesentlichen drei Ziele, nämlich die Gewährleistung der Wettbewerbsneutralität der Umsatzsteuer im Binnenmarkt, eigene Mehrwertsteuereinnahmen der Gemeinschaft auf der

[81] Am bedeutsamsten ist in diesem Zusammenhang die MwStSystRL, Richtlinie 2006/112/EG v. 28.11.2006, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1-118.

Grundlage einer einheitlichen Steuerbemessungsgrundlage und die Beseitigung der Steuergrenzen.[82] Gem. Art. 113 AEUV erlässt der Rat die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist.

Die direkten Steuern sind hingegen (immer noch) der Kernbereich nationalstaatlicher Hoheit. Hier kommt die bereits näher erläuterte Steuerautonomie besonders zum Vorschein. Allerdings hat eine Harmonisierung partiell auch hinsichtlich der direkten Steuern stattgefunden, z.B. durch die Mutter-Tochter-Richtlinie[83], die Fusionsrichtlinie[84] oder die ATAD-

---

[82] *Klenk*, in: Sölch/Ringleb/Wagner (Hrsg.), Umsatzsteuergesetz, Wesen der Umsatzsteuer, I. 3. Rn. 7.
[83] Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, Abl. L 007 vom 13.01.2004, S. 41 – 44.
[84] Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19. Oktober 2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die

Richtlinie[85]. Gleichwohl sind die einzelnen Steuerrechtsordnungen der Mitgliedstaaten weitestgehend nicht harmonisiert, soweit direkte Steuern betroffen sind. Im Unionsrecht befinden sich keine positiv-rechtlichen Harmonisierungsvorschriften im Bereich der direkten Steuern, die mit dem Harmonisierungsumfang der Mehrwertsteuersystemrichtlinie[86] vergleichbar wären.[87]

Daraus kann nur der Schluss gezogen werden, dass bei Eingriffen der Union in *das* Recht der Mitgliedstaaten, das

---

Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, Abl. L 310 vom 25.11.2009, S. 34 – 46.

[85] Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, Abl. L 193/01, S. 1 – 14.

[86] Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Abl. L 347/1, S. 1 – 118.

[87] Harmonisierungsversuche hat es jedoch außerhalb des positiven Rechts (sog. Soft Law) gegeben. Diese fanden beispielsweise über Empfehlungen der Kommission statt, siehe *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 27.06.2012 – KOM (2012) 351 (*Mitteilung über konkrete Maßnahmen, auch in Bezug auf Drittländer, zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung)*; Mitteilung v. 06.12.2012 – KOM (2012) 722 (*Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung)*; dazu auch *Bahns et al.*, in: Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Vor Art. 110 - 113 Rn. 4 ff.

direkte Steuern betrifft, eine erhebliche Zurückhaltung geboten ist. Das muss selbstverständlich für das gesamte (positive) Unionsrecht gelten, demnach auch für die Diskriminierungsverbote und somit auch konkret für das Beihilfenrecht. Eine Harmonisierung „durch die Hintertür" des Beihilfenrechts ist unzulässig, weil nicht die Union Zuständigkeiten an sich ziehen kann, sondern von den Mitgliedstaaten im Rahmen des Primärrechts dazu ermächtigt wird. Dieses Gebot folgt bereits aus der Existenz der Union als supranationale Organisation, die keine Kompetenz-Kompetenz hat.

Demgegenüber kann jedoch aus dem Fehlen von umfassenden positiv-rechtlichen Harmonisierungsvorschriften im Bereich der direkten Steuern nicht die Schlussfolgerung gezogen werden, dass überhaupt keine Beeinträchtigungen in die Steuergesetze der Mitgliedstaaten stattfinden dürfe. Vielmehr muss das primäre Gemeinschaftsrecht in vollem Umfang Berücksichtigung finden, wozu auch das Beihilfenrecht zählt. Weder im Beihilfenrecht in Art. 107 – 109 AEUV noch in Art. 110 – 113 AEUV wird auf das Verhältnis dieser beiden

Abschnitte eingegangen. Da die Art. 110 – 113 AEUV in der Sache eine Regelung des Warenverkehrs und eine Harmonisierung der indirekten Steuern beinhalten, kann aus diesen Vorschriften kein Ausschluss steuerrechtlicher Sachverhalte aus der Beihilfenkontrolle abgeleitet werden; dies gilt sowohl hinsichtlich direkter als auch indirekter Steuern.

(d) Keine Steuerharmonisierung im Rahmen der Binnenmarktkompetenz

Darüber hinaus kommt als Anknüpfungspunkt die Vorschrift des Art. 114 Abs. 2 AEUV in Betracht. Danach können Maßnahmen, die Bestimmungen über Steuern enthalten, nicht auf die Rechtsgrundlage des Art. 114 Abs. 1 AEUV gestützt werden.[88] Unumstritten ist, dass damit sowohl alle Steuerrechtsarten als auch direkte und indirekte Steuern umfasst sind. Uneinigkeit besteht dahingehend, ob sich die Bereichsausnahme nur auf materielle Regelungen oder auch auf

[88] *Schröder*, in: Streinz/Michl/Bings u. a. (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 114 Rn. 14; *Classen*, in: Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Art. 114 Rn. 98; *Korte*, in: Calliess/Ruffert/Kluth (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 114 Rn. 14; *Tietje*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 114 Rn. 88.

Verfahrensvorschriften bezieht.[89] Es handelt sich aber jedenfalls – selbst wenn man der Mindermeinung im Schrifttum folgend die Verfahrensvorschriften ausklammert – um eine Vorschrift, die das materielle Steuerrecht in Gänze aus einem Tatbestand innerhalb des AEUV „herausnimmt“. Insofern ist die Fragestellung, ob es eine solche Herausnahme auch für das Beihilfenrecht gilt, nicht von vornherein abwegig. Bereits durch die Existenz des Art. 114 Abs. 2 AEUV wird die besondere Bedeutung des Steuerrechts hervorgehoben. [90] Eine analoge Anwendung dieser Vorschrift ist schon deshalb zweifelhaft, weil eine Beihilfenkontrolle im Steuerrecht dadurch ausgehebelt werden würde. Dies hätte zur Konsequenz, dass sämtliche Subventionen über das Steuerrecht gewährt werden könnten und

[89] Die Rspr. nimmt eine umfangreiche Auslegung, d.h. Anwendung von formellen und materiellen Steuervorschriften, vor, siehe *EuGH*, Urt. v. 29.04.2004 – 338/01 (*Kommission/Rat),* ECLI:EU:C:2004:253, Slg. I 2004, 4852; gl.A. *Korte*, in: Calliess/Ruffert/Kluth (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 114 Rn. 15; *Classen*, in: Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Art. 114 Rn. 99; *Schröder*, in: Streinz/Michl/Bings u. a. (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 114 Rn. 14; a.A.*Tietje*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 114 Rn. 90.

[90] *Korte*, in: Calliess/Ruffert/Kluth (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 114 Rn. 13; *Tietje*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 114 Rn. 89; *Classen*, in: Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Art. 114 Rn. 97.

damit das Beihilfenrecht insgesamt nicht mehr effektiv durchgesetzt werden könnte.

Darüber hinaus richtet sich Art. 114 AEUV an das Parlament und den Rat, die die Maßnahmen zur Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften erlassen. Hingegen richtet sich das Verbot staatlicher Beihilfen, das von der *Kommission* laufend überwacht wird, an die Mitgliedstaaten. Es handelt sich demnach einerseits um eine „interne“ Vorschrift der Union, die die Kompetenz von Parlament und Rat begründen (Art. 114 Abs. 1 AEUV) und zugleich begrenzen (Art. 114 Abs. 2 AEUV) soll. Andererseits ist das Beihilfenverbot eine „externe“ – d.h. eine sich nicht an die Organe der Union richtende – Vorschrift, durch die die Mitgliedstaaten in ihren Rechtshandlungen eingeschränkt werden. Somit besteht kein hinreichender Zusammenhang zwischen der Binnenmarktkompetenz auf der einen Seite und dem Beihilfenrecht auf der anderen Seite. Ein solcher Zusammenhang wäre aber zwingend notwendig, um die Bereichsausnahme in Art. 114 Abs. 2 AEUV auf das Beihilfenrecht übertragen zu können.

Ferner hätte eine analoge Anwendung des Art. 114 Abs. 2 AEUV erhebliche Auswirkungen für das Beihilfenrecht, denn in diesem Falle würde die Systematik des Wettbewerbsrechts insgesamt verändert werden, ohne dass sich diese Intention in den Vorschriften des AEUV unmittelbar widerspiegeln würde. Für einen derart erheblichen Eingriff in die Systematik des Beihilfenrechts und der Harmonisierungskompetenz fehlen die für eine Analogie erforderlichen Voraussetzungen. Es kann letztlich nicht ausreichend begründet werden, dass die Nichtanwendung des Art. 114 Abs. 2 AEUV auf das Beihilfenrecht tatsächlich planwidrig sei. Für eine Herausnahme des Steuerrechts wäre entweder eine ausdrückliche Bezugnahme auf das Beihilfenrecht in Art. 114 Abs. 2 AEUV selbst oder vice versa ein Verweis innerhalb des Beihilfenrechts erforderlich gewesen. Da beides nicht der Fall ist, kann keine analoge Anwendung des Art. 114 Abs. 2 AEUV auf das Beihilfenrecht abgeleitet werden.

(3) Fazit: Kompetenzkonflikt ohne eindeutige Kompetenzabgrenzung

Es ist festzuhalten, dass keine klare und eindeutige Kompetenzaufteilung im Steuerrecht vorhanden ist. Es ergibt sich vielmehr ein heterogenes Bild, das von unterschiedlichen Rechtswirkungen des Primärrechts einerseits und des Sekundärrechts andererseits gekennzeichnet ist. Zudem resultiert die „Unordnung" daraus, dass die Mitgliedstaaten vor einem inneren Konflikt stehen: Auf der einen Seite soll die Steuerautonomie bewahrt werden; auf der anderen Seite soll sog. schädlicher oder unfairer Steuerwettbewerb verhindert werden. Beides wird nicht (vollständig) nebeneinander möglich sein.

Gleichwohl lassen sich mehrere Feststellungen treffen. Die Union ist im Steuerrecht nicht originär zuständig (Steuerautonomie der Mitgliedstaaten). Abweichend davon ist die Union im Steuerrecht zuständig, wenn sie ausdrücklich dazu ermächtigt wurde oder dies zur Durchsetzung des primären Unionsrechts zwingend erforderlich ist. Die direkten Steuern fallen beim gegenwärtigen Stand des Unionsrechts zwar in die

Zuständigkeit der Mitgliedstaaten; diese müssen ihre Befugnisse aber unter Wahrung des Unionsrechts ausüben. Das Beihilfenrecht ist als Teil des primären Unionsrechts auch im Steuerrecht anwendbar, sodass die Steuerautonomie insoweit eingeschränkt wird. Diese Einschränkung ist kein Selbstzweck, sondern dient der Errichtung und dem Funktionieren des Binnenmarkts. Dieser Zweck stellt zugleich die Begrenzung der Eingriffe in die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten dar.

2. Regelungszweck und Ziele der Beihilfenkontrolle

Nachdem herausgearbeitet wurde, dass der Umfang der Beihilfenkontrolle im Steuerrecht durch den Sinn und Zweck des Beihilfeverbots begrenzt wird, müssen der Regelungszweck und die Ziele der Beihilfenkontrolle näher untersucht werden. Die (historischen) Gründe für das Verbot staatlicher Beihilfen können Umfang und Grenze der Beihilfenkontrolle aufzeigen.

a) Historische Entwicklung des Beihilfenrechts

Das Beihilfeverbot blickt auf eine lange Historie zurück. Bereits der EGKSV[91] sah für den Sektor Kohle und Stahl ein strenges Subventionsverbot vor.[92] Dadurch sollte ein fairer Wettbewerb für diesen Wirtschaftssektor sichergestellt werden. Durch das Inkrafttreten der EWG[93] wurde das Beihilfeverbot auf alle Wirtschaftszweige ausgedehnt. Hierzu wurde in Art. 92 – 94 EGV die Regelung des heutigen Beihilferegimes geschaffen. Die Regelung etablierte sich zunehmend und erfuhr deshalb im Wortlaut keine Änderungen. Durch den Vertrag von Lissabon[94] wurde das Beihilfeverbot lediglich redaktionell geändert. Seitdem ist es in Art. 107 – 109 AEUV geregelt.

Die Beihilfenkontrolle spielte in den Anfangsjahren eine untergeordnete Rolle innerhalb des Wettbewerbsrechts bzw. der

---

[91] Vertrag über die Gründung der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl v. 18.4.1951, BGBl. II S. BGBl 1951 II 447.

[92] *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 107 Rn. 2.

[93] Europäische Wirtschaftsgemeinschaft, siehe Zustimmungsgesetz des Deutschen Bundestages v. 27.7.1957 zu den Verträgen vom 25. März 1957 zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Europäischen Atomgemeinschaft, BGBl II 766.

[94] Gesetz zum Vertrag von Lissabon vom 13. Dezember 2007, BGBl. II 2008 1038.

Wettbewerbspolitik der EWG.[95] Eine Veränderung ist in den 1990er-Jahren festzustellen, indem sich die *Kommission* zunehmend auf die Überprüfung staatlicher Beihilfen konzentrierte. Im Jahre 1998 hat der Rat aus Gründen der wirksamen Überwachung und der Verwaltungsvereinfachung von der Ermächtigung in Art. 109 AEUV Gebrauch gemacht und die Kommission ermächtigt, mittels Verordnungen zu erklären, dass bestimmte Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt vereinbar sind und nicht der Anmeldung bei der Kommission nach Art. 108 Abs. 3 AEUV unterliegen. Dies wurde 2006 durch die Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO) modifiziert.

Der Begriff der Beihilfe hat sich im Laufe der Zeit hinsichtlich der materiellen Auslegung in unterschiedliche Richtungen verändert. In den Anfängen der EWG wurde der Beihilfebegriff aufgrund des Wortlauts („Beihilfen gleich welcher Art“) extensiv verstanden. Dies führte jedoch dazu, dass die *Kommission* aufgrund der Vielzahl von Verfahren an die Grenze

[95] Zur Genese der Art. 107 bis 109 AEUV sehr ausführlich siehe *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 107 Rn. 3 ff.

der Belastbarkeit geriet.[96] Dies führte im Ergebnis dazu, dass die *Kommission* geringfügige Begünstigungen aus dem Beihilfebegriff ausgenommen hat, um sich auf erhebliche und bedeutende Wettbewerbsverzerrungen konzentrieren zu können.[97] Insoweit war eine restriktive Handhabung der Kommission erkennbar. Hinsichtlich des Anwendungsbereichs ist hingegen eine extensive Auslegungsentwicklung der *Kommission* zu erkennen. Seit dem Ende der 1990er-Jahre versucht die *Kommission* das Beihilfeverbot insbesondere auf steuerrechtliche Sachverhalte auszuweiten.[98]

b) Funktion des Beihilfenrechts

Ein Binnenmarkt in einem Staatenbund erfordert Regeln, die gegenüber den Mitgliedstaaten durchgesetzt werden. Ohne ein

[96] Vgl. *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 107 Rn. 6.

[97] VO (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission v. 18.12.2013 über die Anwendung der Art. 107 und 108 AEUV auf „De-minimis“-Beihilfen, ABl. 2013 L 352, 1; s. Rn. 80 ff.

[98] *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 10.12.1998 – Abl. 1998 C 384/3 (*Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen und Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung)*, S. 3-9; Mitteilung v. 19.07.2016 – ABl. 2016 C 262, 1 (*Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV)*, S. 1-50.

(grundsätzliches) Verbot staatlicher Beihilfen kann es im Gemeinsamen Binnenmarkt zu Wettbewerbsbeeinträchtigungen kommen. Die Norm resultiert somit aus einer zwingenden Voraussetzung für die Herstellung von fairen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen zwischen den Mitgliedstaaten. Das Beihilfeverbot beinhaltet die Funktionsgarantie und die Gewährleistung eines freien, redlichen, unverfälschten und wirksamen Wettbewerbs.[99]

Diese Einordnung führt unmittelbar zu der wichtigsten Funktion des Beihilfeverbots. Das Beihilfeverbot soll einen unverfälschten Wettbewerb ermöglichen.[100] Mit dem Verbot soll deshalb verhindert werden, dass es zu Wettbewerbsverzerrungen innerhalb des Binnenmarkts kommt.[101] Könnten die einzelnen Mitgliedstaaten unkontrolliert „ihre" Unternehmen subventionieren, wäre kein fairer

[99] *Bungenberg*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich u. a. (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 1 Rn. 2 u. 3; *Götz/Thiele/Ludwigs*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, H. III. Rn. 1 f.

[100] *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 137; Allgemein dazu *Gross*, Das europäische Beihilfenrecht im Wandel, 2004.

[101] *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 107 Rn. 10.

Wettbewerb möglich. Denn es hinge letztlich von der Gunst und der Finanzkraft des Staates, in dem ein Unternehmen ansässig ist, ab, ob es finanzielle Hilfen erhält.[102] Die Wettbewerbsfähigkeit eines Unternehmens würde nicht ausschließlich von der Marktsituation, sondern von staatlicher Wirtschaftspolitik abhängen. Das widerspricht aber vollständig der Urkonzeption[103] des „Gemeinsamen Marktes“[104], auf der das Europäische Wettbewerbsrecht basiert. Das Beihilfeverbot setzt die Regeln des freien Wettbewerbs als optimale Rahmenbedingungen voraus und soll diese Bedingungen vor staatlichen Einflüssen grundsätzlich abschirmen.

Außerdem hat die Vorschrift auch eine makroökonomische Funktion.[105] Durch die Beihilfenkontrolle soll verhindert

[102] Gefahr durch "Wettbewerb der Staatshaushalte", vgl. *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Bd. 5, Beihilfenrecht, A. I. Einl Rn. 1.
[103] Damit sind die Prinzipien des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG) v. 25.3.1957, a.a.O., gemeint, der dem Vertrag zur Gründung einer Europäischen Verteidigungsgemeinschaft (EVG), BGBl. 1954 II, S. 343 ff., folgte.
[104] *Müller-Graff*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, A. I. Rn. 121.
[105] *Mederer*, in: Schröter/Klotz/Thinam u. a. (Hrsg.), Europäisches Wettbewerbsrecht, 6. Teil A. I. Rn. 2.

werden, dass es zu einem Beihilfenwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten kommt, der eine Verschiebung von Investitionen und Arbeitsplätzen innerhalb der Europäischen Union bewirkt. Ziel soll es vielmehr sein, dass die Unternehmen grundsätzlich ohne staatlichen Einfluss innerhalb des Gemeinsamen Marktes miteinander in den Wettbewerb treten. Beihilfenkontrolle bedeutet deshalb stets, die Beihilfenpolitik „in mit dem Funktionieren des Binnenmarktes vereinbare Bahnen zu lenken“[106].

An dieser Stelle ist bereits ein Widerspruch zum Steuerrecht erkennbar. Denn während ein Beihilfenwettbewerb um Arbeitsplätze und Investitionen verhindert werden soll, ist ein (fairer) Steuerwettbewerb – außer bei den indirekten Steuern – zwischen den Mitgliedstaaten zulässig. Die Qualität eines Wirtschaftsstandorts wird maßgeblich durch die lokale Steuergesetzgebung beeinflusst, sodass Unternehmen ihre Ansässigkeits- und Investitionsentscheidungen hiervon abhängig machen. Die einzelnen Steuerrechtsordnungen der

106 *Mederer*, in: Schröter/Klotz/Thinam u. a. (Hrsg.), Europäisches Wettbewerbsrecht, 6. Teil A. I. Rn. 2.

Mitgliedstaaten stehen deshalb in Konkurrenz. Während das Beihilfenrecht wirtschaftliche Vorteile zu Gunsten bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige verbietet, sind steuerliche „Anreize“ der Mitgliedstaaten grundsätzlich zulässig.

c) Gründe für Ausnahmen vom Verbot staatlicher Beihilfen

Bereits in der Urkonzeption des Beihilfetatbestands waren auch Ausnahmen vorgesehen.[107] Den Vertragsgebern war bewusst, dass ein ausnahmsloses Verbot staatlicher Subventionen seitens der Mitgliedstaaten schon aus politischen Gründen nicht intendiert ist. Innerhalb der Ausnahmetatbestände findet eine grundlegende Differenzierung statt.[108]

[107] Ausnahmen sind seit Inkrafttreten des EWGV enthalten, siehe *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 107 Rn. 11; *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2020, Art. 107 Abs. 2 Rn. 1.

[108] Sehr ausführlich zu den Legalausnahmen *Penner*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich u. a. (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 2 Rn. 997 ff; zu den Ermessensausnahmen siehe *Birnstiel*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich u. a. (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 3 Rn. 1056 ff; ebenfalls dazu *Götz/Thiele/Ludwigs*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, H. III. Rn. 168 ff., 180 ff.

Bei der Einführung der Ausnahmetatbestände hatte der Vertragsgeber einerseits in Art. 107 Abs. 2 AEUV solche Fälle vor Augen, die zwar durch eine selektive Begünstigung Einzelner gekennzeichnet sind, jedoch aus unterschiedlichen Gründen keine Gefährdung des gemeinsamen Binnenmarkts darstellen. Alle Maßnahmen in Art. 107 Abs. 2 AEUV sind ipso iure mit dem Recht der Europäischen Union vereinbar. Soweit doch eine Beeinträchtigung des gemeinsamen Binnenmarkts vorliegt, soll diese jedenfalls aus sozialen Erwägungen stets hinnehmbar sein. Einen solchen Fall von sozialadäquaten Beihilfen umschreibt Art. 107 Abs. 2 lit. b AEUV, wodurch Beihilfen zur Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen oder sonstige außergewöhnliche Ereignisse entstanden sind, mit dem Binnenmarkt vereinbar sind.

Andererseits sind in Art. 107 Abs. 3 AEUV Fallgruppen geregelt, in denen im Rahmen einer Einzelfallprüfung über ein auf Rechtsfolgenseite eingeräumtes Ermessen über die Vereinbarkeit der Beihilfe mit dem Binnenmarkt entschieden werden soll. In Art. 107 Abs. 3 lit. a bis d AEUV werden vor allem staatliche Förderungen im Bereich der Wirtschaftspolitik

und Kultur privilegiert. Außerdem enthält Art. 107 Abs. 3 lit. e AEUV eine Öffnungsklausel, nach der der Europäische Rat sonstige Arten von Beihilfen mit qualifizierter Mehrheit bestimmen kann. In diesen Fällen prüft die Kommission nur noch, ob die Voraussetzungen der Ratsentscheidung vorliegen.[109]

d) Systematische Stellung und Verhältnis zu den Grundfreiheiten

Für die Auslegung der Art. 107 ff. AEUV ist ebenfalls die systematische Stellung zu erörtern. Das Beihilfenrecht ist im Titel VII mit der Überschrift „Gemeinsame Regeln betreffend Wettbewerb, Steuerfragen und Angleichung der Rechtsvorschriften" unter dem 2. Abschnitt des 1. Kapitels verortet. Es handelt sich um klassisches Wettbewerbsrecht.[110] Das Wettbewerbsrecht der Europäischen Union kann in zwei Bereiche unterteilt werden, nämlich einerseits in die

[109] Dazu *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Bd. 5, Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 1 Rn. 1 f; *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2020, Art. 107 Abs. 3 Rn. 22; *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 107 Rn. 1.
[110] *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2020, Art. 107 Einleitung Rn. 1.

Wettbewerbsregeln für Unternehmen und andererseits in die Wettbewerbsregeln für die Mitgliedstaaten. Adressat des Beihilfeverbots gem. Art. 107 AEUV sind ausschließlich die Mitgliedstaaten, da die Norm nicht beim Subventionsempfänger, sondern beim Subventionsgeber ansetzt. Ebenfalls an die Mitgliedstaaten richtet sich Art. 106 AEUV. Durch die Vorschrift werden die Mitgliedstaaten verpflichtet, gegenüber öffentlichen Unternehmen[111] dem Vertrag widersprechende Maßnahmen zu unterlassen. Hingegen richten sich die Kartellvorschriften gem. Art. 101 - 105 AEUV, einschließlich der Fusionskontrollverordnung[112], an Unternehmen[113].

[111] Art. 106 AEUV ist die einzige Vorschrift, die den Begriff des "öffentlichen Unternehmens" verwendet. Dieser Begriff ist nicht abschließend von der Rechtsprechung definiert, siehe zum funktionalen Unternehmensbegriff *EuGH*, Urt. v. 13.7.1962 – C-19/61 (*Mannesmann/Hohe Behörde),* ECLI:EU:C:1962:31, Slg. 1962, 723; siehe zum Unternehmensbegriff i.S.d. Transparenzrichtlinie Urt. v. 16.6.1987 – C-118/85 (*Italien/Kommission),* ECLI:EU:C:1987:283, Slg. 1987, 2599, Rn. 5.
[112] Verordnung (EWG) Nr. 4064/89 des Rates vom 21. Dezember 1989 über die Kontrolle der Unternehmenszusammenschlüsse, ABl. 1989 L 395, S. 1; berichtigte Fassung: ABl. 1990 L 257, S. 13.
[113] Zur Anwendbarkeit auf Unternehmen in Drittstaaten siehe ausführlich *Zurkinden/Lauterburg*, in: Schröter/Klotz/Thinam u. a. (Hrsg.), Europäisches Wettbewerbsrecht, 2. Teil, A. III. Rn. 105 ff.

Innerhalb der Wettbewerbsregeln für die Mitgliedstaaten nimmt das Beihilfenrecht in Art. 107 bis 109 AEUV eine zentrale Stellung ein. Das Recht der staatlichen Beihilfen in Kapitel 1 gemeinsam mit steuerlichen Vorschriften in Kapitel 2 (Art. 110 bis 113 AEUV) und Vorschriften über die Rechtsangleichung in Kapitel 3 (Art. 114 bis 118 AEUV) befindet sich innerhalb des Titels VII. Diese Systematik ist einerseits historisch begründet und wurde im Laufe der Zeit nicht wesentlich verändert.[114] Andererseits ist die systematische Stellung auch inhaltlich begründet, weil die Vorschriften das Funktionieren des gemeinsamen Binnenmarktes betreffen.

Nachdem Funktion und Telos des Beihilfeverbots dargestellt wurden, soll nun das Verhältnis zu anderen Vorschriften des Europäischen Wettbewerbsrechts beleuchtet werden. Das wichtigste und zugleich komplexeste Verhältnis der Beihilfevorschriften ist dabei das zu den Grundfreiheiten. Grundsätzlich soll das Beihilfenrecht so ausgelegt und

[114] Die Systematik entspricht nahezu der ursprünglichen Fassung des EWG-Vertrages von 1958, siehe dazu im Einzelnen *Mederer*, in: Schröter/Klotz/Thinam u. a. (Hrsg.), Europäisches Wettbewerbsrecht, 6. Teil A. I. Rn. 2.

angewendet werden, dass keine Widersprüche zu anderen Vertragsvorschriften entstehen.[115] Das Verhältnis der Vorschriften zur Beihilfenkontrolle und den Bestimmungen über die Grundfreiheiten ist komplex, da es grundlegende Gemeinsamkeiten, aber auch erhebliche Unterschiede gibt, je nachdem, welche Betrachtung zugrunde gelegt wird.

(1) Formelle und materielle Konkurrenz

Im Verhältnis zwischen Beihilfeverbot und Grundfreiheiten ist zwischen der formellen und materiellen Konkurrenz zu differenzieren.[116] Betrachtet man in materieller Hinsicht den Regelungszweck, so sollen beide Instrumente die Beeinträchtigung des Wettbewerbs verhindern.[117] Nimmt man die Tatbestandsseite in den Blick, so setzt das Beihilfeverbot im

[115] *Bungenberg*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich u. a. (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht, Einleitung Rn. 121, 127; allgemein zum Verhältnis von Beihilfenrecht und Grundfreiheiten, vgl. *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 9.53 ff; *Custers/Wolffers*, EStAL 2019, 561.

[116] *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 218 ff.

[117] *Mederer*, in: Schröter/Klotz/Thinam u. a. (Hrsg.), Europäisches Wettbewerbsrecht, 6. Teil A. I. Rn. 21; dazu auch *Frenz*, Handbuch Europarecht, Bd. 3, 2007, § 1 Rn. 6; *Säcker*, in: Montag/Säcker (Hrsg.), Münchener Kommentar Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht, Band 5: Beihilfenrecht, Einleitung Rn. 1.

Gegensatz zu den Grundfreiheiten keine Diskriminierung von EU-Ausländern voraus.[118] Beide Instrumente sind – jedenfalls im Grundsatz – nebeneinander anwendbar.[119] Eine Überschneidung ist u.a. denkbar, wenn einem Unternehmen von staatlicher Seite ein Wettbewerbsvorteil gewährt wird. Einerseits kommt eine Beihilfe in Betracht, weil ein bestimmtes Unternehmen selektiv begünstigt wird und dadurch eine Wettbewerbsverfälschung droht. Andererseits ist auch ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten anderer Unternehmen denkbar, weil diese ungerechtfertigt diskriminiert sein könnten. An diesem Beispiel wird die Spiegelbildlichkeit der Vorschriften deutlich: Die Begünstigung auf der einen Seite ist die Diskriminierung auf der anderen Seite.

Ein Unterschied wird allerdings sichtbar, wenn die Rechtsfolgen beider Instrumente verglichen werden. Bei dem Beihilfeverbot

[118] Dazu *Säcker*, in: Montag/Säcker (Hrsg.), Münchener Kommentar Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht, Band 5: Beihilfenrecht, Einleitung Rn. 2.

[119] *EuGH*, Urt. v. 20.3.1990 – 21/88 (*Du Pont de Nemours Italiana / USL di Carrara),* ECLI:EU:C:1990:121, Slg. 1990, 889, 19; *Cremer*, in: Calliess/Ruffert/Kluth (Hrsg.), EUV/AEUV, AEUV Art. 107 Rn. 83; zum Grundsatz der Widerspruchsfreiheit siehe *Götz/Thiele/Ludwigs*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, H. III. Rn. 33.

ist die Rechtsfolge auf die Rückforderung der rechtswidrigen Beihilfe durch den betreffenden Mitgliedstaat gerichtet. Die Grundfreiheiten zielen hingegen auf die Beendigung der Diskriminierung ab, d.h. entweder die Besserstellung der vorher Diskriminierten oder die Schlechterstellung der vorher Begünstigten. Anders formuliert muss eine Nivellierung hergestellt werden – wahlweise in die eine oder andere Richtung.

Eine davon getrennte Sphäre ist die formelle Konkurrenz. Dazu zählt das Kontrollverfahren über Beihilfen und die Grundfreiheiten. Während im Bereich des Beihilfenrechts die *Kommission* zuständig ist – und ggf. formelle Beihilfeprüfverfahren einleitet –, werden Verstöße gegen die Grundfreiheiten unmittelbar von den nationalen Gerichten und dem *EuGH* überwacht. Unmittelbar deshalb, weil in diesen Fällen kein exekutives Verfahren – wozu die Beihilfeprüfverfahren der *Kommission* zählen – vorgeschaltet ist.

In formeller Hinsicht unterscheidet sich das Beihilfeverfahren von dem Verfahren der Grundfreiheiten insoweit, als bei der

Beihilfenkontrolle die *Kommission* als „Wächterin“ über das Beihilfenrecht „zwischengeschaltet“ ist, während ein solches Verfahren bei den Grundfreiheiten nicht vorgesehen ist. Da aber im Zweifel auch im Beihilfenrecht der *EuGH* „das letzte Wort hat“, unterscheiden sich die Verfahren in der Struktur, jedoch nicht in der endgültigen Entscheidungsfindung. Dies ist im Sinne einer einheitlichen und in sich konsistenten Rechtsprechung auch geboten.

(2) Konkurrierende Rechtsfolgen

Eine Steuervergünstigung kann sowohl die Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllen als auch eine Beschränkung der Grundfreiheiten darstellen. Hieraus können sich zwei Probleme im Rahmen der Konkurrenz ergeben. Erstens stellt sich die Frage, inwieweit eine Steuerregelung trotz grundfreiheitsbeschränkender Wirkung, die aber im Hinblick auf die Grundfreiheiten gerechtfertigt ist, als vereinbar mit dem Beihilfenrecht gesehen werden kann, d.h. ob in diesem Fall die *Kommission* eine Positiventscheidung erlassen kann. Zweitens ist bislang nicht abschließend geklärt, welche Rechtsfolgen eintreten, wenn eine steuerliche Regelung

zugleich gegen die Grundfreiheiten und gegen das Beihilfeverbot verstößt.

(a) Grundfreiheitsbeschränkende Beihilfe

Sofern eine Steuerregelung in die Grundfreiheiten eingreift, aber sie nicht verletzt, stellt sich die Frage, ob diese im Hinblick auf die Grundfreiheiten gerechtfertigte Ungleichbehandlung eine rechtswidrige Beihilfe darstellen kann.[120] Der *EuGH* hat generell ausgeführt, dass eine Entscheidung der *Kommission* (Positiventscheidung bzw. Negativentscheidung) nicht im Widerspruch zu den Vorschriften des AEUV, d.h. insbesondere nicht zu den Grundfreiheiten stehen darf.[121] Deshalb könne eine Beihilfe, die wegen einer ihrer Modalitäten gegen andere

[120] *Hummel*, GmbHR 2019, 390, (393); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.54; siehe auch *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 09.11.2017 – C-234/16, C-235/16 (*ANGED),* ECLI:EU:C:2017:852, Rn. 24 ff.

[121] *EuGH*, Urt. v. 20.3.1990 – 21/88 (*Du Pont de Nemours Italiana / USL di Carrara),* ECLI:EU:C:1990:121, Slg. 1990, 889, Rn. 20; Urt. v. 19.09.2000 – C-156/98 (*Deutschland/Kommission),* ECLI:EU:C:2000:467, Slg. 2000, I-06857, Rn. 78; Urt. v. 03.05.2001 – C-204/97 (*Portugal/Kommission),* ECLI:EU:C:2001:233, Rn. 41; speziell zu einer Steuerregelung, bei der die Niederlassungsfreiheit problematisiert wurde, vgl. Urt. v. 26.04.2018 – C-233/16 (*ANGED),* ECLI:EU:C:2018:280, BeckEuRS 2018, 570524, Rn. 28 ff.

Bestimmungen des Vertrages verstößt, nicht von der *Kommission* als mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt werden.[122]

Problematisch ist, dass die Rechtfertigungsgründe der Grundfreiheiten und die des Beihilfenrechts in Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV nicht vollständig aufeinander abgestimmt sind. Bei der im Steuerrecht am häufigsten betroffenen Niederlassungsfreiheit[123] kommen u.a. die in Art. 52 AEUV genannten Gründe in Betracht. Ferner sind die in der Grundrechte-Charta niedergelegten Unionsgrundrechte zu nennen. Zudem können ggf. andere Primärrechtsnormen herangezogen werden, z. B. die sog. Querschnittsklauseln, insbesondere soweit sie wie im Bereich Umweltschutz die Union dazu verpflichten, bestimmte Rechtsgüter bei der

[122] *EuGH*, Urt. v. 19.09.2000 – C-156/98 (*Deutschland/Kommission),* ECLI:EU:C:2000:467, Slg. 2000, I-06857, Rn. 78; Urt. v. 21.05.1980 – C-73/79 (*Kommission/Italien),* ECLI:EU:C:1980:129, Rn. 11.

[123] Zur Rechtfertigung einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch ein Steuergesetz vgl. *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 09.11.2017 – C-234/16, C-235/16 (*ANGED),* ECLI:EU:C:2017:852, Rn. 42 ff; siehe auch *Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496, (499).

Durchführung ihrer Maßnahmen einzubeziehen.[124] Neben diesen geschriebenen Rechtfertigungsgründen kommen auch ungeschriebene Gründe in Betracht. Dazu zählt insbesondere, dass eine Maßnahme gerechtfertigt sein kann, wenn sie auf zwingenden Gründen des Allgemeininteresses basiert.[125]

Es sind in diesem Kontext verschiedene Konstellationen möglich. Eine staatliche Maßnahme kann sowohl in die Grundfreiheiten eingreifen als auch den Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllen, aber jeweils gerechtfertigt sein. Diese Fälle sind – mangels eines Wertungswiderspruchs – unproblematisch. Komplexer wird es aber, wenn die Grundfreiheiten einen Rechtfertigungsgrund vorsehen, der sich weder in Art. 107 Abs. 2 noch in Abs. 3 AEUV wiederfindet. Das Ergebnis wäre dann, dass die staatliche Maßnahme einerseits mit dem Binnenmarkt vereinbar ist, weil die Grundfreiheitsbeschränkung gerechtfertigt ist und andererseits mit dem Binnenmarkt unvereinbar ist, weil sie gegen das Verbot

[124] *Korte*, in: Calliess/Ruffert/Kluth (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 49 AEUV Rn. 61.
[125] Statt vieler *EuGH*, Urt. v. 30.11.1995 – C-55/94 (*Reinhard Gebhard),* ECLI:EU:C:1995:411, Rn. 37; vgl. dazu auch *Haratsch et al.*, Europarecht, 2020, Rn. 979.

staatlicher Beihilfen verstößt. Das kann zu Wertungswidersprüchen führen, denn die Rechtfertigung im Hinblick auf den Eingriff in die Grundfreiheiten soll gerade die staatliche Einflussnahme ermöglichen. Gleiches gilt vice versa, wenn eine Beihilfe rechtmäßig ist, weil ein Ausnahmetatbestand des Art. 107 Abs. 2 oder Abs. 3 AEUV vorliegt, aber keine Rechtfertigung für den Grundfreiheitseingriff gegeben ist.

Nach meinem Dafürhalten müssen die Rechtfertigungsgründe der Grundfreiheiten und des Beihilfeverbots zwar nicht parallel verlaufen, sodass Abweichungen möglich sind. Jedoch darf es nicht zu Wertungswidersprüchen bei der Qualifikation einer staatlichen Maßnahme kommen. Steuervergünstigungen zum Zwecke der wirtschaftlichen Förderung bestimmter Regionen sind notwendigerweise auf diese regionalen Unternehmen beschränkt, sodass der Schutzbereich des Art. 49 AEUV eröffnet ist. Diese Maßnahme kann aber unter bestimmten Voraussetzungen im Hinblick auf das Beihilfeverbot gem. Art. 107 Abs. 2 lit. c, Abs. 3 lit. a und c AEUV ausdrücklich mit dem Binnenmarkt vereinbar sein. Wenn das der Fall ist, würde es einen Wertungswiderspruch darstellen, diese

Steuervergünstigung im Wege der Grundfreiheiten als nicht vereinbar mit dem Binnenmarkt zu qualifizieren. Da das Beihilfenrecht im Verhältnis zu den Grundfreiheiten spezieller ist,[126] sollten deshalb die Rechtfertigungsgründe in Art. 107 Abs. 2 und Abs. 3 AEUV bei Steuervergünstigungen im Rahmen der Rechtfertigung einer Grundfreiheitsbeschränkung eine Berücksichtigung finden. Andernfalls drohen widersprüchliche Ergebnisse im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt.

(b) Grundfreiheitswidrige Beihilfe

Daneben stellt sich die Frage, welche Rechtsfolgen eintreten, wenn eine Steuerregelung sowohl die Grundfreiheiten verletzt, d.h. Eingriff ohne Rechtfertigung, und zugleich eine rechtswidrige Beihilfe darstellt.[127] Die Rechtsfolgen der beiden

[126] *Kokott*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland - Festschrift für den Bundesfinanzhof, 735, (758); *Grube*, Der Einfluss des unionsrechtlichen Beihilfenverbots auf das deutsche Steuerrecht, Diss., 2014, S. 94 f.

[127] *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 1. Teil, G., Art 107 Rn. 17; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.56; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 227; *Kokott*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff

primärrechtlichen Vorgaben sind konträr und schließen sich deshalb gegenseitig aus.[128] Die Gemeinsamkeit liegt zwar darin, dass der Vorteil eines Einzelnen oder einer bestimmten Gruppe beseitigt wird. Beide Rechtsfolgen sollen eine bestehende Ungleichbehandlung beseitigen. Bei einem Verstoß gegen die Grundfreiheiten erstreckt sich auf Rechtsfolgenseite der Vorteil auf alle Nicht-Begünstigten.[129] Hingegen sieht das Beihilfeverbot in der Rechtsfolge eine Beseitigung des Vorteils

(Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland - Festschrift für den Bundesfinanzhof, 735, (758 ff.); *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Wien, 18. und 19. September 2017, 535, (550 ff.); *Hummel*, GmbHR 2019, 390, (393); *M. Lang*, IStR 2010, 570, (578); *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Bd. 5, Beihilfenrecht, Einl Art. 107 Rn. 10 ff; *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, IFSt-Schrift Nr. 473, 2011, S. 18 ff; zum faktischen Zusammenhang zwischen Beihilfeverbot und Grundfreiheiten *Frenz*, EWS 2020, 76, (76 f.).

[128] *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, IFSt-Schrift Nr. 473, 2011, S. 18 ff; *M. Lang*, IStR 2010, 570, (574); *Vanistendael*, in: Pelka (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., 299, (305 ff.).

[129] *EuGH*, Urt. v. 13.07.2016 – C-187/15 (*Joachim Pöpperl gegen Land Nordrhein-Westfalen),* ECLI:EU:C:2016:550, Rn. 46; *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 1. Teil, G., Art. 107 Rn. 17.

zu Lasten der Begünstigten vor.[130] Bei den Grundfreiheiten findet somit eine Nivellierung auf das Niveau der Begünstigten und im Beihilfenrecht auf das Niveau der Nicht-Begünstigten statt. Ein weiterer Unterschied liegt insoweit vor, als die Grundfreiheiten – im Gegensatz zu Art. 107 AEUV – eine unmittelbare Wirkung im Mitgliedstaat entfalten.[131]

Nach meinem Dafürhalten ist als Maßstab für die Frage, welche Rechtsfolge im Einzelfall anzuwenden ist, nicht das Unionsrecht, sondern das nationale (Steuer)Recht heranzuziehen. Dies resultiert bereits aus dem in Art. 5 Abs. 3 EUV verankerten Subsidiaritätsprinzip.[132] Die Voraussetzungen der Norm liegen in dieser Konstellation vor, weil die Ziele – Beseitigung des steuerlichen Vorteils und Herstellung fairer Wettbewerbsbedingungen – von den Mitgliedstaaten auf regionaler oder lokaler Ebene ausreichend verwirklicht werden können. Der Konkurrenzkonflikt sollte in Kohärenz zu dem

---

[130] *EuGH*, Urt. v. 21.12.2016 – C-164/15 P und C-165/15 P (*Kommission/Aer Lingus und Ryanair Designated Activity),* ECLI:EU:C:2016:990, Rn. 121.
[131] Vgl. *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 1. Teil, G., Art. 107 Rn. 17.
[132] Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 227; *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, IFSt-Schrift Nr. 473, 2011, S. 19 f.

nationalen Steuerregime aufgelöst werden. Sofern eine Steuervergünstigung demnach sowohl gegen die Grundfreiheiten als auch gegen das Beihilfeverbot verstößt, muss der steuerliche „Normalfall" auf alle Steuerpflichtigen übertragen werden. Das wird in aller Regel der Rechtsfolge des Beihilfenrechts entsprechen.

Konkret kann dies am Beispiel der Regionalsteuer der Autonomen Region Sardinien[133] veranschaulicht werden, die auf bestimmte Landungen von Privatflugzeugen und Freizeitbooten erhoben wurde. Die Steuerpflicht bezog sich nur auf Personen, die ihren steuerlichen Wohnsitz nicht in Sardinien haben. Im Ergebnis liegt darin ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten zu Lasten der gebietsfremden und ein Verstoß gegen das Beihilfeverbot zu Gunsten der gebietsansässigen Luftverkehrsunternehmen. Eine steuerlich kohärente Lösung hängt in diesem Fall vom nationalen Steuerrecht ab. In der Regel wird das nationale Gericht den gebietsfremden

[133] *EuGH*, Urt. v. 17.11.2009 – C-169/08 (*Presidente del Consiglio dei Ministri/ Regione Sardegna),* ECLI:EU:C:2009:709; *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 02.07.2009 – C-169/08 (*Presidente del Consiglio dei Ministri/ Regione Sardegna),* ECLI:EU:C:2009:420.

Luftverkehrsunternehmen die Steuervergünstigung entziehen, sodass sie den gebietsansässigen gleichgestellt sind. Das muss aber nicht zwingend so sein. Der *EuGH* hat es im konkreten Fall richtigerweise dem nationalen Gericht überlassen, die angemessenen Rechtsfolgen aus dem Urteil zu ziehen.[134]

In diesem Zusammenhang ist auch der Fall zur deutschen Sanierungsklausel[135] interessant. Wenn man unterstellt, es würde darin sowohl ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten als auch gegen das Beihilfeverbot liegen, ergeben sich im Hinblick auf die steuerlich angemessene Rechtsfolge mehrere Probleme. Diese überschneiden sich mit den Fragestellungen im Rahmen der Selektivität. Ist der steuerliche „Normalfall" in § 8c Abs. 1 KStG a.F. festgelegt, wonach nicht genutzte Verluste bei einem sog. schädlichen Beteiligungserwerb nicht abzugsfähig sind?

[134] *EuGH*, Urt. v. 17.11.2009 – C-169/08 (*Presidente del Consiglio dei Ministri/ Regione Sardegna),* ECLI:EU:C:2009:709, Rn. 64 f.

[135] *EuGH*, Urt. v. 28.6.2018 – C-203/16 P (*Andres/Kommission),* ECLI:EU:C:2018:505, BB 2018, 2079; *GA Wahl*, Schlussanträge v. 20.12.2017 – C-203/16 P (*Andres/Kommission),* ECLI:EU:C:2017:1017; *Europäische Kommission*, Beschluss v. 26.01.2011 – K(2011) 275 (*KStG, Sanierungsklausel)*; *Kessler/Egelhof/Probst*, DStR 2018, 1945; *Ehrmann*, DStR 2011, 5; *Drüen*, DStR 2011, 289; *Hackemann/Sydow*, IStR 2013, 786; *Breuninger/Ernst*, GmbHR 2010, 561.

Oder gilt als „Normalfall“ das objektive Nettoprinzip, d.h. die Abzugsfähigkeit von Verlusten? Im letzteren Fall würde § 8c Abs. 1a KStG a.F. ebenfalls den „Normalfall“ abbilden, da hier der Verlustabzug als Rückausnahme ermöglicht wird. Als mögliche Rechtsfolgen kämen nun die Versagung des Verlustabzugs für alle Körperschaftsteuerpflichtigen oder die (grundsätzliche) Gewährung des Verlustabzugs in Betracht. Ersteres wäre aus steuerlicher Sicht nicht sachlich unbegründet, sondern würde einen evidenten Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip[136] darstellen, das besagt, dass nur das Nettoeinkommen, d.h. abzüglich Werbungskosten oder Betriebsausgaben, besteuert werden darf.[137] Es kann daher nur die Rechtsfolge gewählt werden, die partielle Verlustversagung aufzuheben und den Verlustabzug grundsätzlich zu gewähren. Dies stellt eine – nach den Maßstäben des nationalen Steuerrechts – kohärente Lösung des Konflikts dar.

[136] *BVerfG*, Urt. v. 06.07.2010 – 2 BvL 13/09, DStR 2009, 1024, Rn. 39; *Kischel*, in: Hillgruber/Epping (Hrsg.), BeckOK GG, Art. 3 Rn. 149 f; *Hey*, Beihefter zu DStR 2009, 109, (110); *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983; *Seer*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, § 1 Rn. 5.

[137] *Kratzsch*, in: Frotscher/Geurts (Hrsg.), EStG Kommentar, § 12 Rn. 8; *Seiler*, in: Maunz/Dürig (Hrsg.), GG, Art. 105 Rn. 70.

3. Rechtsfolgen einer Beihilfe

Um die Reichweite und die Bedeutung einer Beihilfe für die Marktteilnehmer zu erkennen, müssen die Rechtsfolgen in den Blick genommen werden. Zunächst werden die allgemeinen Rechtsfolgen einer rechtswidrigen Beihilfe dargestellt. Anschließend sind diese allgemeinen Rechtsfolgen konkret auf das Steuerrecht zu übertragen, d.h. welche besonderen rechtlichen Konsequenzen bei steuerrechtlichen Sachverhalten eintreten. In einem dritten Schritt ist dann danach zu fragen, ob diese besonderen Rechtsfolgen bei fiskalischen Beihilfen mit dem Regelungszweck des Beihilfeverbots (s.o.) vereinbar sind.

a) Allgemeine Rechtsfolgen

Liegen alle Tatbestandsmerkmale gem. Art. 107 Abs. 1 AEUV vor, sollen die Wettbewerbsbedingungen ohne Beihilfe hergestellt werden.[138] Diese Rechtsfolge ist nicht ausdrücklich

[138] *EuGH*, Urt. v. 20.03.1997 – C-24/95 (*Alcan),* ECLI:EU:C:1997:163, Slg. 1997, 1591, Rn. 23; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 229 ff; *Cremer*, in: Calliess/Ruffert/Kluth (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 108 Rn. 27; *Lessenich*, in: Schröter/Klotz/Thinam u. a. (Hrsg.), Europäisches Wettbewerbsrecht, Teil 6 D. IV. Rn. 44 ff; *Ludwigs*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, H. III. Rn. 367 ff.

in Art. 107 ff. AEUV geregelt, entspricht jedoch bereits dem Zweck des Beihilfeverbots. Grundsätzlich ist damit die Rückforderung der Beihilfe gemeint, die der *EuGH* als „die logische Folge der Feststellung ihrer Rechtswidrigkeit“[139] bezeichnet.

Im Rahmen dieser Rechtsfolge sind verfahrensrechtlich drei Sphären zu unterscheiden. Zu Beginn erfolgt ein Rückforderungsbeschluss der *Kommission*. Damit wird das Rückforderungsverfahren in Gang gesetzt.

Daraus folgt dann auf der zweiten Ebene nicht nur ein Rückforderungs*recht* des Mitgliedstaates, sondern eine Rückforderungs*pflicht*. Der Mitgliedstaat darf ab diesem Zeitpunkt nicht nur die Beihilfe zurückfordern,[140] vielmehr

[139] *EuGH*, Urt. v. 21.03.1991 – C-305/89 (*Italien/Kommission),* ECLI:EU:C:1991:142, Slg. 1991, 1603, Rn. 41; Urt. v. 13.06.2002 – C-382/99 (*Niederlande/Kommission),* ECLI:EU:C:2002:363, Slg. 2002, 5163, Rn. 89; Urt. v. 29.04.2004 – C-277/00 (*Deutschland/Kommission),* ECLI:EU:C:2004:238, Slg. 2004, 3925, Rn. 74-75; Urt. v. 15.12.2005 – C-148/04 (*Unicredito Italiano/Agenzia della Entrate),* ECLI:EU:C:2005:774, Slg. 2005, 11137, Rn. 113.

[140] Der Mitgliedstaat darf die Rückforderung auch nicht von weiteren Voraussetzungen abhängig machen oder von ihr gänzlich absehen, vgl. *EuGH*, Urt. v. 20.03.1997 – C-24/95 (*Alcan),* ECLI:EU:C:1997:163, Slg. 1997, 1591, Rn. 34.

muss er die Rückforderung nach seinem nationalen Recht vollstrecken (Art. 16 Abs. 3 VerfahrensVO).

Schließlich folgt daraus auf der dritten Ebene eine Rückgewährpflicht des Beihilfeempfängers. Ist die Rückabwicklung der Beihilfe erfolgt, soll dieser Zustand die eingangs erwähnten Wettbewerbsbedingungen ohne Beihilfe darstellen. Nach deutschem Recht erfolgt die Rückabwicklung grundsätzlich gem. § 48 VwVfG, sofern keine speziellere Norm einschlägig ist. Der *EuGH* hat sowohl den Vertrauensschutz[141] als auch den Wegfall der Bereicherung[142] in der Vergangenheit sehr restriktiv ausgelegt, sodass die Berufung auf die genannten

[141] Der Vertrauensschutz im Rahmen einer Rückforderung, die sich nach nationalem Recht vollzieht, ergibt sich im deutschen Recht aus § 48 Abs. 2 Satz 1, 3 Nr. 3 VwVfG. Zur restriktiven Auslegung des Vertrauensschutzes vgl. *EuGH*, Urt. v. 20.03.1997 – C-24/95 (*Alcan),* ECLI:EU:C:1997:163, Slg. 1997, 1591, Rn. 25; Urt. v. 14.01.1997 – C-169/95 (*Spanien/Kommission),* ECLI:EU:C:1997:10, BB 1997, 250, Rn. 51; Urt. v. 20.09.1990 – C-5/89 (*Kommission/Deutschland),* ECLI:EU:C:1990:320, NVwZ 1990, 1161, Rn. 13 u. 14; Urt. v. 24.09.2002 – verb. Rs. C-74/00 P und C-75/00 P (*Falck SpA und Acciaierie di Bolzano SpA/Kommission),* ECLI:EU:C:2002:524, Slg. 2002, I-7869, Rn. 140; Urt. v. 29.04.2004 – C-372/97 (*Italien/Kommission),* ECLI:EU:C:2004:234, Slg. I 2004, 3705, Rn. 116 ff.

[142] Der Wegfall der Bereicherung ergibt sich wiederum aus § 48 Abs. 2 Satz 2 VwVfG. Vgl. zu dazu *EuGH*, Urt. v. 20.03.1997 – C-24/95 (*Alcan),* ECLI:EU:C:1997:163, Slg. 1997, 1591, Rn. 44 ff; Urt. v. 16.07.1998 – C-298/96 (*Oelmühle Hamburg AG und Jb. Schmidt Söhne),* ECLI:EU:C:1998:372, Slg. 1998, I-04767, Rn. 34 ff.

Fälle in aller Regel erfolglos sein wird.[143] Es fehle demnach fast ausnahmslos am berechtigten Vertrauen des Empfängers bei Gewährung einer Beihilfe, wenn diese nicht angemeldet worden ist. Eine nicht notifizierte Beihilfe ist gem. Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV rechtswidrig.

b) Besondere Rechtsfolgen bei steuerrechtlichen Sachverhalten

Sofern eine steuerliche Maßnahme eine rechtswidrige Beihilfe darstellt, müssen ebenfalls die Wettbewerbsbedingungen ohne Beihilfe hergestellt werden. Die Rechtswidrigkeit eines Steuergesetzes folgt dabei aus einem Verstoß gegen Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV, da keine Notifizierung erfolgt ist. Hingegen begründet der Verbotstatbestand gem. Art. 107 Abs.

[143] Zu diesem Fazit kommen auch *Gröpl*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Kap. J., Rn. 201, 202; *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 108 AEUV Rn. 122.

1 AEUV keine Rechtswidrigkeit, da diese Norm keine unmittelbar wirkende Regelungswirkung entfaltet.[144]

Bei steuerlichen Beihilfen bereitet diese Wiederherstellung der Wettbewerbsbedingungen ohne Beihilfe teilweise erhebliche Schwierigkeiten.[145] Im Hinblick auf die besonderen Rechtsfolgen einer rechtswidrigen Beihilfe ist eine wesentliche Differenzierung zwischen Einzelbeihilfen und allgemeinen Beihilferegelungen vorzunehmen. Dies trägt dem Umstand Rechnung, dass sich diese beiden Handlungsformen des Staates wesentlich unterscheiden. Demnach wirken sich auch die Rechtsfolgen unterschiedlich aus, je nachdem, ob es sich um eine Einzelbeihilfe oder eine Beihilferegelung handelt.

[144] *Geisenberger*, Der Einfluss des Europarechts auf steuerliches Verfahrensrecht, 2010, S. 109; *Frenz*, Handbuch Europarecht, Bd. 3, 2007, Rn. 1223; *Krumm*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Wien, 18. und 19. September 2017, 561, (594).

[145] Dazu *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 229 ff; *Lessenich*, in: Schröter/Klotz/Thinam u. a. (Hrsg.), Europäisches Wettbewerbsrecht, 6. Teil D. IV. Rn. 44 ff; *Gröpl*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, J. Rn. 200 ff.

(1) Rechtsfolgen bei Einzelbeihilfen

Zunächst sind die Rechtsfolgen in Bezug auf steuerliche Einzelbeihilfen in den Blick zu nehmen. Einzelbeihilfen sind gem. Art. 1 lit. e VerfahrensVO solche Beihilfen, die nicht aufgrund einer Beihilferegelung gewährt werden, und einzelne anmeldungspflichtige Zuwendungen aufgrund einer Beihilferegelung. Mit steuerlichen Einzelbeihilfen sind Verwaltungshandlungen gemeint, die einen steuerrechtlichen oder abgaberechtlichen Einzelfall oder mehrere solcher Einzelfälle betreffen.[146] Darunter fallen insbesondere Steuervorbescheide (sog. *Tax Rulings*), die mit einer verbindlichen Auskunft (§ 89 AO) im deutschen Recht vergleichbar sind. Tax Rulings waren bereits mehrfach Gegenstand von Beihilfeverfahren der *Kommission*.[147] Neben dieser „klassischen" Form der Einzelbeihilfe gibt es jedoch auch

[146] Siehe zu dieser Differenzierung auch *Schnitger*, IStR 2017, 421, (423).
[147] Siehe z.B. *Europäische Kommission*, Beschluss v. 30.08.2016 – C(2016) 5605, SA.38373 (*Apple)*; Beschluss v. 21.10.2015 – C(2015) 7143, SA.38374 (*Starbucks)*; Beschluss v. 21.10.2015 – C(2015) 7152, SA.38375 (*FIAT)*; eine laufend aktualisierte Übersicht der Kommission ist online abrufbar unter https://ec.europa.eu/competition/state_aid/tax_rulings/index_en.html (zuletzt abgerufen am 5.10.2020).

andere Einzelmaßnahmen, die eine steuerliche Einzelbeihilfe darstellen können. So können auch Einigungen zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde im Rahmen einer Betriebsprüfung, sog. „Steuervergleiche", eine rechtswidrige Beihilfe darstellen.[148]

Bei einer rechtswidrigen steuerlichen Einzelbeihilfe muss der Empfänger die Beihilfe nach allgemeinen Grundsätzen zurückzahlen. Dadurch verliert er den Vorteil, den er gegenüber seinen Wettbewerbern auf dem Markt genossen hat. Fraglich kann hierbei sein, wie die Höhe der Beihilfe zu bestimmen ist. Die *Kommission* sieht sich selbst nicht in der Verpflichtung, den genauen Betrag der Beihilfe in ihrem Beschluss benennen zu müssen, weil hierfür keine Bestimmung im Unionsrecht vorhanden sei.[149] Vielmehr muss der Adressat des Beschlusses,

[148] *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 19.07.2016 – ABl. 2016 C 262, 1 (*Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV)*, Rn. 175 ff; *Schnitger*, IStR 2017, 421, (423).

[149] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 04.10.2017 – C(2017) 6740, SA.38944 (*Amazon)*, Erwägungsgrund 640.

d.h. in diesem Fall die nationale Steuerbehörde, den Betrag selbst ermitteln.[150]

Für die Ermittlung der steuerlichen Einzelbeihilfe müssen zunächst zwei Ausgangswerte bestimmt werden. Einerseits müssen die tatsächlich gezahlten Steuern ermitteln werden. Dies wird in der Regel keine Probleme bereiten. Andererseits muss nach Ansicht der *Kommission* der Betrag berechnet werden, der hätte gezahlt werden müssen, wenn die allgemein geltenden Regelungen angewandt worden wären.[151] Hierbei stellt sich die Frage, nach welchen Kriterien die „allgemein geltenden Regelungen" zu bestimmen sind. Es könnte sich dabei um die Anwendung des nationalen Steuerrechts handeln. Jedoch wurde bereits die als rechtswidrig festgestellte Einzelbeihilfe nach den nationalen Steuervorschriften ermittelt und im Vorfeld durch einen Steuervorbescheid oder nachträglich durch einen Steuerbescheid bestätigt. Wenn nun die gleiche nationale Steuerbehörde nochmals die „allgemein geltenden Regelungen"

[150] *EuG*, Urt. v. 30.11.2009 – T-427/04 und T-17/05 (*Frankreich und France Telekom),* ECLI:EU:C:T:2009:474.
[151] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 04.10.2017 – C(2017) 6740, SA.38944 (*Amazon)*, Erwägungsgrund 641.

anhand der gleichen nationalen Vorschriften anwenden soll, wird dies zu keinem anderen Ergebnis führen. Insofern müssen sich die Kriterien für die Ermittlung des Betrages, der hätte gezahlt werden müssen, wenn die allgemein geltenden Regelungen angewandt worden wären, aus dem entsprechenden Beschluss der *Kommission* ergeben.

Auf Rechtsfolgenseite stellt sich die Frage nach der Rückabwicklung einer rechtswidrigen Einzelbeihilfe in Form eines Steuerbescheides. Sofern der Steuerbescheid aufgrund eines beihilferechtswidrigen Steuergesetzes erlassen wurde, ist dieser Bescheid rechtswidrig, aber nicht nichtig.[152]

(2) Rechtsfolgen bei Beihilferegelungen

Von den Einzelbeihilfen sind Beihilferegelungen zu unterscheiden. Eine Beihilferegelung ist gem. Art. 1 lit. d VerfahrensVO eine Regelung, wonach Unternehmen, die in der Regelung in einer allgemeinen und abstrakten Weise definiert

[152] *Krumm*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Wien, 18. und 19. September 2017, 561, (594); *Geisenberger*, Der Einfluss des Europarechts auf steuerliches Verfahrensrecht, 2010, S. 95 f.

werden, ohne nähere Durchführungsmaßnahmen Einzelbeihilfen gewährt werden können, beziehungsweise eine Regelung, wonach einem oder mehreren Unternehmen nicht an ein bestimmtes Vorhaben gebundene Beihilfen für unbestimmte Zeit und/oder in unbestimmter Höhe gewährt werden können. Dazu zählen steuerliche Maßnahmen, die allen Wirtschaftsteilnehmern im Gebiet eines Mitgliedstaats zugutekommen[153] und insbesondere nicht in der Ermessensbefugnis des Staates stehen. Obwohl es sich funktional um allgemeine Regelungen handelt, ist es nicht ausgeschlossen, dass eine Beihilferegelung nur einem einzigen Unternehmen zugutekommen kann.[154]

In den 2010er-Jahren waren verschiedene allgemeine Regelungen Gegenstand von Beihilfeverfahren vor dem *EuGH*.[155] Insbesondere im Zuge der Verfahren bezüglich § 6a

[153] *Hummel*, GmbHR 2019, 390, (391); *Schnitger*, IStR 2017, 421, (423).
[154] Dazu *Maxian Rusche*, in: Mestmäcker/Immenga (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Band 3, Beihilfenrecht/Sonderbereiche, IV. Art. 1 Rn. 8, der Ausgleichszahlungen für Dienstleistungen im allgemeinen wirtschaftlichen Interesse als Beispiel nennt.
[155] Z.B. *EuGH*, Urt. v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P (*Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes*

GrEStG[156] und § 8c Abs. 1a KStG[157] erlangte das Thema eine erhöhte Aufmerksamkeit. In diesen Fällen ist die Rückforderung der Beihilfe wesentlich komplizierter als bei Einzelbeihilfen. Im Falle einer rechtswidrigen Einzelbeihilfe wirft die Rückabwicklung in der Regel weniger Schwierigkeiten auf. Bei allgemeinen Beihilfenregelungen bereitet dies hingegen mitunter erhebliche Probleme.

Sofern der Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllt ist und keine Ausnahme gem. Art. 107 Abs. 2 und Abs. 3 AEUV vorliegt, ist die gewährte Beihilfe von dem zuständigen Mitgliedstaat zurückzufordern (Rückforderungsgebot). Rechtsgrundlage hierfür ist der Rückforderungsbeschluss der *Kommission*. Der Rückforderungsschuldner ist der Rechtsträger des tatsächlich begünstigten Unternehmens. Die Rückforderung ist nach den entsprechenden Vorschriften des nationalen Rechts

Königreich), ECLI:EU:C:2011:732; Urt. v. 21.12.2016 – C-20/15 P, C-21/15 P (*Kommission/World Duty Free Group),* ECLI:EU:C:2016:981, EuZW 2017, 219; Urt. v. 26.04.2018 – C-233/16 (*ANGED),* ECLI:EU:C:2018:280, BeckEuRS 2018, 570524.

156 *EuGH*, Urt. v. 19.12.2018 – C-374/17 (*A-Brauerei),* ECLI:EU:C:2018:1024, BB 2019, 354.

157 *EuGH*, Urt. v. 28.6.2018 – C-203/16 P (*Andres/Kommission),* ECLI:EU:C:2018:505, BB 2018, 2079.

vorzunehmen.[158] Das Ziel der Rückforderung besteht darin, die Wettbewerbslage wiederherzustellen, die ohne die Beihilfengewährung bestünde (Wettbewerbsstatus quo ante).[159] Deshalb muss der erlangte Wettbewerbsvorteil vollständig abgeschöpft werden.

(a) Rechtsunsicherheit bei aufgedrängten Beihilfen im Vorfeld der Rückforderung

Bei fiskalischen Beihilfen liegt das erste Problem im Vorfeld der Rückforderung bereits darin, dass eine erhebliche Rechtsunsicherheit während des gesamten Beihilfeprüfverfahrens besteht. Dieser Zustand verlängert sich dann nochmals während des Verfahrens vor dem Gericht und ggf. vor dem Gerichtshof.[160] Die Rechtsunsicherheit

[158] *Gröpl*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, J. 1. g) dd) Rn. 200; *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 108 Rn. 100.
[159] *EuGH*, Urt. v. 11.12.2012 – C-610/10 (*Kommission/Spanien),* ECLI:EU:C:2012:781, Rn. 105; Urt. v. 04.04.1995 – C-348/93, (*Kommission/Italien),* ECLI:EU:C:1995:95, Slg. 1995, I-00673, Rn. 27.
[160] Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 229.

unterscheidet sich insofern von der bei Einzelbeihilfen, als dass es sich hierbei um sog. aufgedrängte Beihilfen handeln kann.[161]

Der Steuerpflichtige muss sich an die bestehenden Steuergesetze halten. Selbst wenn der Steuerpflichtige die Norm als rechtswidrige Beihilfe qualifizieren würde, könnte er die geltende Rechtslage dadurch nicht verändern. Er kann insbesondere nicht seinen persönlichen Steuersatz beeinflussen. Die Steuer entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (§ 38 AO). Insofern wird die Beihilfe dem Steuerpflichtigen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft, aufgedrängt. Das ist ein erheblicher Unterschied im Gegensatz zur „klassischen" Einzelbeihilfe, bei der der Empfänger durch eine einzelne staatliche Maßnahme begünstigt wird.

(b) Rechtsfolge: Nachbesteuerung?

Die nächste Schwierigkeit liegt bei einer allgemeinen Beihilfenregelung in der Durchführung der Rückforderung, d.h.

[161] Siehe *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 516, 2017, S. 67 f.

der Wiederherstellung der Wettbewerbsbedingungen ohne Beihilfe.[162] Bei einer rechtswidrigen allgemeinen Beihilfenregelung steht fest, dass die Besteuerung Einzelner zu niedrig oder gar nicht erfolgt ist. An diesem Punkt gibt es denklogisch zwei Möglichkeiten, um diesen rechtswidrigen Zustand zu beseitigen.

Die erste Möglichkeit besteht darin, die Begünstigung nachträglich abzuschöpfen, sodass alle Wirtschaftsteilnehmer auf dem gleichen *höheren* Steuerniveau sind.[163] Hierfür spricht die Funktion des Beihilfeverbots. Das Beihilfeverbot dient dazu, die Begünstigung eines Konkurrenten zu verhindern bzw. zu beseitigen. Verfolgt man konsequent dieses Ziel, müssten alle Begünstigten, die „zu wenig" besteuert wurden, nachbesteuert

[162] *EuGH*, Urt. v. 17.06.1999 – C-75/97 (*Belgien/Kommission),* ECLI:EU:C:1999:311, Slg. 1995, I-699, Rn. 21 f; Urt. v. 07.07.2009 – C-369/07 (*Kommission/Olympic Airways),* ECLI:EU:C:2009:428, Slg. I 2009, 5737, Rn. 120; *Mederer*, in: Schröter/Klotz/Thinam u. a. (Hrsg.), Europäisches Wettbewerbsrecht, Art. 108 AEUV Rn. 49 f; *C. Koenig/Ghazarian*, in: Streinz/Michl/Bings u. a. (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 108 AEUV Rn. 27; *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 108 AEUV Rn. 96.

[163] Dies entspricht dem Ansatz der Kommission z.B. im Falle der ungarischen Werbesteuer, vgl. dazu *EuGH*, Urt. v. 16.03.2021 – C-596/19 P (*Kommission/Ungarn),* ECLI:EU:C:2021:202, Rn. 12.

werden. Die Rückforderung würde dann in der Nachbesteuerung aller zu wenig oder gar nicht besteuerten Unternehmen liegen.[164] Diese Nachbesteuerung stellt keine rückwirkend erhobene neue Steuer dar, sondern ist ein Teil der ursprünglichen Steuerforderung.[165] Diese Steuer wird nacherhoben, weil der Empfänger – gemessen am Beihilfeverbot – rechtswidrig von ihr befreit wurde. Problematisch ist hierbei die damit verbundene Rechtsunsicherheit für die betroffenen Unternehmen. Selbst wenn man bedenkt, dass ihnen – im Falle einer rechtswidrigen Beihilfe – selektiv ein Vorteil zugewendet wurde, haben sie sich lediglich an die bestehenden Steuergesetze gehalten.

[164] *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 231; *Krumm*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Wien, 18. und 19. September 2017, 561, (592 f.); *Eckardt*, in: Ruffert (Hrsg.), Dynamik und Nachhaltigkeit des Öffentlichen Rechts - Festschrift für Professor Dr. Meinhard Schröder zum 70. Geburtstag, 182, (182 f.).

[165] *EuGH*, Urt. v. 21.12.2016 – C-164/15 P und C-165/15 P (*Kommission/Aer Lingus und Ryanair Designated Activity),* ECLI:EU:C:2016:990, Rn. 114; Urt. v. 10.06.1993 – C-183/91 (*Kommission/Griechenland),* ECLI:EU:C:1993:233, Rn. 17; ausführlich *GA Mengozzi*, Schlussanträge v. 05.07.2016 – C-164/15 P und C-165/15 P (*Kommission/AerLingus und Ryanair),* ECLI:EU:C:2016:515, Rn. 83 ff.

(c) Rechtsfolge: Steuerrückzahlung?

Die zweite Möglichkeit besteht darin, die Begünstigung nachträglich auszuweiten, sodass alle Wirtschaftsteilnehmer auf dem gleichen *niedrigeren* Steuerniveau sind.[166] Dies führt zu einer „Verallgemeinerung der Beihilfe“[167]. In diesem Fall würde die Rechtsunsicherheit abgemildert werden. Denn am Ende des Prozesses könnte sich der Vorteil nur auf andere Beteiligte erweitern, nicht jedoch entzogen werden. Somit bestünde für den Beihilfeempfänger von Beginn an kein Risiko. Dies könnte ausnahmsweise insoweit zu rechtfertigen sein, als es sich – wie bereits ausgeführt – um aufgedrängte Beihilfen handelt. Konkret würde diese Möglichkeit eine Steuerrückzahlung für alle Nichtbegünstigten bedeuten.

Hiergegen spricht aber, dass diese Nichtbesteuerung oder „Wenigerbesteuerung“ der vorher Nichtbegünstigten nicht etwa

[166] *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Wien, 18. und 19. September 2017, 535, (557 f.); *Krumm*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Wien, 18. und 19. September 2017, 561, (593).

[167] So bezeichnet es *GA Geelhoed*, Schlussanträge v. 18.09.2003 – C-308/01 (*Gil Insurance)*, Rn. 55.

die Beihilfe beseitigen würde, sondern die rechtswidrige Beihilfe auf weitere Unternehmen ausweiten würde.[168] Dies kollidiert aber mit dem Sinn und Zweck des Beihilfeverbots. Denn durch das Beihilfeverbot soll ja gerade der Vorteil eines Einzelnen beseitigt werden und nicht der Vorteil eines Einzelnen auf die Allgemeinheit übertragen werden. Diese Rechtsfolge ist bei einem Verstoß gegen die Grundfreiheiten vorgesehen, nicht aber bei einem Verstoß gegen das Beihilfeverbot.[169]

Trotz der dargestellten Bedenken bei der Rückforderung in Form einer Nachbesteuerung gibt es keine überzeugende Alternative. Die Rückzahlung der „zu viel" gezahlten Steuern für alle, die nicht begünstigt worden sind, wäre zwar bereits aus fiskalischen Gesichtspunkten ein erheblicher Eingriff. Das ist aber m.E. kein überzeugendes Argument. Denn es kann und darf kein rechtliches Kriterium sein, ob eine Rückabwicklung dem Staat zu teuer ist. Schließlich hat der Fiskus von „zu viel" gezahlten Steuern profitiert. Konsequenterweise müsste er diese

[168] *Hummel*, GmbHR 2019, 390, (393).
[169] Zu Konkurrenzfragen zwischen den Rechtsfolgen des Beihilfeverbots und den Grundfreiheiten siehe *Hummel*, ISR 2019, 395.

Steuern dann erstatten – sei es auch mit erheblichen finanziellen Folgen verbunden.

Das tragende Argument gegen die Lösung der Steuerrückzahlung ist kein fiskalisches, sondern ein rechtliches: Durch eine Steuerrückzahlung würden die Rechtsfolgen nämlich geradezu auf den Kopf gestellt werden. Das Beihilfeverbot soll eine selektive Begünstigung verhindern bzw. rückgängig machen, nicht jedoch diese Begünstigung anerkennen und deshalb auf alle Nichtbegünstigten ausweiten.

Noch plastischer wird dies bei dem Beispiel einer klassischen Subvention. Wenn feststeht, dass eine Subvention eine rechtswidrige Beihilfe darstellt, muss das Beihilfenrecht die Wettbewerbsbedingungen ohne Beihilfe wiederherstellen. Es wäre vollkommen verfehlt, wenn jetzt alle Wirtschaftsteilnehmer auch die (rechtswidrige) Subvention bekommen würden. Genau dies würde eine Steuerrückzahlung aber bedeuten. Viel sachgerechter wäre es auch in diesem Beispielsfall, die Subvention zurückzufordern. Aus diesem Grund ist die Rechtsfolge der Nachbesteuerung bei Beihilferegelungen vorzugswürdig.

(3) Ausschluss der Rückforderung wegen eines Verstoßes gegen einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts

Gem. Art. 16 Abs. 1 Satz 2 VerfahrensVO verlangt die Kommission nicht die Rückforderung der Beihilfe, wenn dies gegen einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts verstoßen würde. Zu den Grundsätzen des Unionsrechts zählt der Vorbehalt des Gesetzes. [170] Anerkannt ist ebenfalls, dass der Grundsatz des Vertrauensschutzes sowie der Grundsatz der Rechtssicherheit allgemeine Grund-sätze des Unionsrechts sind.[171]

[170] *GA Colomer*, Schlussanträge v. 11.01.2005 – C-491/03, Slg. I 2005 (*Hermann)*, 2025, ECLI:EU:C:2005:7, Rn. 25; *GA Villalón*, Schlussanträge v. 12.12.2013 – C-293/12 (*Digital Rights Ireland),* ECLI:EU:C:2013:845, Rn. 111; Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 231; zum Gesetzesvorbehalt gem. Art. 52 Abs. 1 Satz 1 GRCh vgl. *Riedel*, Die Grundrechtsprüfung durch den EuGH, 2020, S. 223 ff.
[171] *EuGH*, Urt. v. 15.12.2005 – C-148/04 (*Unicredito Italiano/Agenzia della Entrate),* ECLI:EU:C:2005:774, Slg. 2005, 11137, Rn. 104; Urt. v. 11.11.2004 – verb. Rs. C-183/02P und C-187/02P (*Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa) und Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava/ Kommission),* ECLI:EU:C:2004:701, Slg. 2004, I-10609, Rn. 44; *EuG*, Urt. v. 24.09.2019 – T-755/15 und T-759/15 (*Luxemburg/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:670, Rn. 181; Urt. v. 19.09.2018 – T-68/15 (*HH Ferries u.a./Kommission),* ECLI:EU:T:2018:563,

(a) Spannungsfeld zwischen Gesetzesvorbehalt und Gebot der Rückforderung

Ein wesentliches Problem liegt in der Auflösung des Spannungsfeldes zwischen dem im Unionsrecht anerkannten Gesetzesvorbehalt[172] und der sich aus dem Gebot der Rückforderung unionsrechtswidriger Beihilfen rückwirkenden

Rn. 299 ff; Urt. v. 10.04.2003 – T-369/00 (*Département du Loiret/Kommission),* ECLI:EU:T:2003:114, Slg. 2003, II-1789, Rn. 58; *Ludwigs*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, H. III. Rn. 375; *Sinnaeve*, in: Heidenhain (Hrsg.), European State Aid Law, § 32 Rn. 22; *Quardt*, EWS, Bandnr. 2003, 312; *Maxian Rusche*, in: Mestmäcker/Immenga (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Band 3, Beihilfenrecht/Sonderbereiche, IV. Art. 17 Rn. 5; *C. Koenig/Ghazarian*, in: Streinz/Michl/Bings u. a. (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 108 Rn. 32; *Krumm*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Wien, 18. und 19. September 2017, 561, (575 ff.); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.69 (im Kontext des Beihilfenrechts) u. 12.30 ff. (im Kontext der Einwirkung allgemeiner Rechtsgrundsätze des EU-Rechts); *Reich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 219, (230); *Schönfeld/Ellenrieder*, IStR 2018, 444, (446); zum Vertrauensschutz bei "unechten" Rückwirkungen im Steuerrecht vgl. *Desens*, FR 2013, 148

[172] Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 231; *GA Colomer*, Schlussanträge v. 11.01.2005 – C-491/03, Slg. I 2005 (*Hermann)*, 2025, ECLI:EU:C:2005:7, Rn. 25; *GA Villalón*, Schlussanträge v. 12.12.2013 – C-293/12 (*Digital Rights Ireland),* ECLI:EU:C:2013:845, Rn. 111; zum Gesetzesvorbehalt gem. Art. 52 Abs. 1 Satz 1 GRCh vgl. *Riedel*, Die Grundrechtsprüfung durch den EuGH, 2020, S. 223 ff.

Besteuerung.[173] Bei einem im Hinblick auf das Beihilfeverbot rechtswidrigen Steuergesetz kommt es zu einem Konflikt, der aufzulösen ist. Steuerrecht ist Eingriffsrecht, sodass es für diese belastenden Maßnahmen einer gesetzlichen Grundlage bedarf (Art. 20 Abs. 3 GG). Gleichzeitig erfordert das Beihilfenrecht die Nachbesteuerung bei rechtswidrig gewährten Steuervergünstigungen. Es stellt sich somit die Frage nach der Rechtsgrundlage für eine Nachbesteuerung im Falle eines rechtswidrigen Steuergesetzes.

Der sog. Rückforderungsbeschluss der *Kommission* ist von vornherein keine Rechtsgrundlage, weil nur eine gesetzliche Grundlage in Betracht kommt. Vielmehr muss der Rückforderungsbeschluss selbst auf einer Rechtsgrundlage beruhen. Das Erfordernis einer Rechtsgrundlage kann nicht mit dem Argument umgangen werden, die Aufhebung einer rechtswidrigen Beihilfe durch eine Rückforderung sei „die

[173] Vgl. dazu *Luja*, BTR 2015, 379, (383 f.); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.66; *Kokott*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland - Festschrift für den Bundesfinanzhof, 735, (760).

logische Folge der Feststellung ihrer Rechtswidrigkeit“[174]. Diese Argumentation führt zu einer Verwässerung des zwingenden Vorbehalts des Gesetzes, weil bereits die Rechtswidrigkeit eine Ermächtigung zur Beseitigung derselben ermöglichen soll. Der Gesetzgeber ist aber verpflichtet, nicht nur den Tatbestand, sondern auch die Rechtsfolgen klar und präzise festzulegen, um dem Rechtsanwender eine Planungssicherheit zu ermöglichen. Daraus folgt, dass die Rechtswidrigkeit einer Beihilfe lediglich das Ergebnis des Tatbestands betrifft und keine Befugnisse hinsichtlich der Rückforderung einer Beihilfe beinhaltet. Es verbleibt deshalb dabei, dass eine gesetzliche Rechtsgrundlage erforderlich ist.

Zunächst könnte dafür Art. 107 Abs. 1 AEUV herangezogen werden. Allerdings normiert diese Vorschrift zwar den Tatbestand, aber nicht die Rechtsfolge eines Verstoßes gegen

[174] *EuGH*, Urt. v. 21.03.1991 – C-305/89 (*Italien/Kommission),* ECLI:EU:C:1991:142, Slg. 1991, 1603, Rn. 41; Urt. v. 13.06.2002 – C-382/99 (*Niederlande/Kommission),* ECLI:EU:C:2002:363, Slg. 2002, 5163, Rn. 89; Urt. v. 29.04.2004 – C-277/00 (*Deutschland/Kommission),* ECLI:EU:C:2004:238, Slg. 2004, 3925, Rn. 74-75; Urt. v. 15.12.2005 – C-148/04 (*Unicredito Italiano/Agenzia della Entrate),* ECLI:EU:C:2005:774, Slg. 2005, 11137, Rn. 113; zustimmend dazu *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.66.

das Beihilfeverbot. Dieser Norm ist ausschließlich zu entnehmen, dass unter den genannten Voraussetzungen eine Maßnahme mit dem Binnenmarkt unvereinbar ist. Aus diesem Verbotstatbestand kann zwar die Rechtswidrigkeit einer Maßnahme geschlussfolgert werden. Es können aber keine rückwirkenden Eingriffe zur Beseitigung der Rechtswidrigkeit auf diese Norm gestützt werden. Eine Rechtsgrundlage für eine Nachbesteuerung der – gemessen am Beihilfenrecht – zu wenig gezahlten Steuern stellt Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht dar.[175]

Des Weiteren könnte die Nachbesteuerung auf Art. 107 Abs. 1 i.V.m. Art. 108 Abs. 2 Satz 1 AEUV gestützt werden. Gemäß Art. 108 Abs. 2 Satz 1 AEUV wird die *Kommission* dazu ermächtigt, im Falle eines Verstoßes gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV den Mitgliedstaat zu verpflichten, die rechtswidrige Beihilfe aufzuheben oder umzugestalten. Kommt der betreffende Mitgliedstaat diesem Beschluss innerhalb der festgesetzten Frist nicht nach, so kann die *Kommission* oder jeder betroffene Mitgliedstaat in Abweichung von den Art. 258

175 A.A. *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.66.

und 259 AEUV unmittelbar den *EuGH* anrufen, Art. 108 Abs. 2 Satz 2 AEUV. Aus Art. 108 Abs. 2 Satz 1 AEUV lässt sich eine Ermächtigung auf Rechtsfolgenseite („[…] so beschließt sie, dass der betreffende Staat sie binnen einer von ihr bestimmten Frist aufzuheben oder umzugestalten hat“) ableiten. Fraglich ist jedoch, ob diese Vorschrift den Anforderungen einer möglichst präzisen Rechtsgrundlage für eine Nachbesteuerung gerecht wird. Der Wortlaut („aufzuheben oder umzugestalten“) lässt zwei Alternativen zu. Die Aufhebung einer Beihilfe ermächtigt nicht zur Rückforderung, sondern lediglich zur Verpflichtung zur „Beendigung“ der staatlichen Maßnahme ex nunc. Entsprechendes gilt für die Verpflichtung zur Umgestaltung der Beihilfe. Beide Alternativen enthalten keine Ermächtigung dahingehend, die Beihilfe rückwirkend zu korrigieren, d.h. zu wenig gezahlte Steuern nachträglich zu erheben. Insofern kann eine Nachbesteuerung auch nicht auf diese Rechtsgrundlage gestützt werden.

Schließlich kommt Art. 108 Abs. 2, Art. 109 AEUV i.V.m. Art 16 Abs. 1 Satz 1 VerfahrensVO als Rechtsgrundlage in Betracht. Nach Art. 109 AEUV kann der Rat alle zweckdienlichen

Durchführungsverordnungen zu den Art. 107 und 108 AEUV erlassen und insbesondere die Bedingungen für die Anwendung des Art. 108 Abs. 3 AEUV sowie diejenigen Arten von Beihilfen festlegen, die von diesem Verfahren ausgenommen sind. Von dieser Verordnungsermächtigung wurde durch die VerfahrensVO Gebrauch gemacht. Gemäß Art. 16 Abs. 1 Satz 1 VerfahrensVO entscheidet die *Kommission*, dass der betreffende Mitgliedstaat alle notwendigen Maßnahmen ergreift, um die Beihilfe vom Empfänger zurückzufordern. Diese Vorschrift enthält eine Ermächtigung der *Kommission* dahingehend, rückwirkende Maßnahmen zu ergreifen. Auf dieser Grundlage können grundsätzlich auch in der Vergangenheit zu wenig gezahlte Steuern rückwirkend nacherhoben werden.

Zwar handelt es sich bei dieser Rechtsgrundlage um eine sekundärrechtliche Vorschrift, jedoch sieht Art. 109 AEUV ausdrücklich die Möglichkeit des Erlasses von Durchführungsverordnungen vor. Ferner kann Art. 16 Abs. 1 Satz 1 VerfahrensVO als eine sekundärrechtliche Konkretisierung von Art. 108 Abs. 2 AEUV angesehen werden.

Somit kann die Nachbesteuerung auf Art. 108 Abs. 2, Art. 109 AEUV i.V.m. Art. 16 Abs. 1 Satz 1 VerfahrensVO gestützt werden. Gleichwohl ist nicht zu verkennen, dass diese Rechtsgrundlage wesentliche Defizite im Hinblick auf die Bestimmtheit des Ermächtigungsumfangs aufweist. Vor allem bei rückwirkenden Eingriffen muss der Normadressat im Vorfeld den Tatbestand und die Rechtsfolge eindeutig erkennen können. Bei der Rückforderung aufgrund eines rechtswidrigen Steuergesetzes muss deshalb für den Steuerpflichtigen ersichtlich sein, unter welchen Voraussetzungen und in welchem Umfang eine Nachbesteuerung zulässig ist. Diesen Anforderungen wird die genannte Rechtsgrundlage zwar grosso modo gerecht, jedoch ist den Defiziten im Rahmen des Vertrauensschutzes Rechnung zu tragen.

(b) Ausschluss der Rückforderung im Hinblick auf die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit

Nach st. Rspr. steht die Möglichkeit, sich auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes zu berufen, jedem Wirtschaftsteilnehmer

offen, bei dem ein Organ durch präzise Zusicherungen begründete Erwartungen geweckt hat.[176] Da „präzise Zusicherungen“ durch ein Organ der Union in der Praxis so gut wie nie vorkommen, wurde der Umfang des Vertrauensschutzes im Beihilfenrecht sehr restriktiv ausgelegt.[177] Konkret hat der *EuGH* den Grundsatz aufgestellt, dass ein beihilfebegünstigtes Unternehmen auf die Ordnungsmäßigkeit einer Beihilfe nur dann vertrauen kann, wenn diese unter Einhaltung des darin vorgesehenen Verfahrens gem. Art. 108 AEUV gewährt wurde.[178] Einem Gewerbetreibenden sei es – so der *EuGH* –

[176] *EuG*, Urt. v. 24.09.2019 – T-755/15 und T-759/15 (*Luxemburg/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:670, Rn. 186; *EuGH*, Urt. v. 24.10.2013 – C-510/11 P (*Kone/Kommission),* ECLI:EU:C:2013:696, Rn. 76; Urt. v. 24.03.2011 – C-369/09 P (*ISD Polska u.a./Kommission),* ECLI:EU:C:2011:175, Rn. 123; Urt. v. 22.06.2006 – verb. Rs. C-182/03 u. C-217/03 (*Belgien/Kommission u. Forum 187/Kommission),* ECLI:EU:C:2006:416, Slg. 2006, I-05479, Rn. 147; Urt. v. 16.12.1987 – C-111/86 (*Delauche/Kommission),* ECLI:EU:C:1987:562, Rn. 24; vgl. dazu mit mehreren Beispielen *Schönfeld/Ellenrieder*, IStR 2018, 444.

[177] Siehe dazu die Grundsatzentscheidung *EuGH*, Urt. v. 20.03.1997 – C-24/95 (*Alcan),* ECLI:EU:C:1997:163, Slg. 1997, 1591; Urt. v. 14.01.1997 – C-169/95 (*Spanien/Kommission),* ECLI:EU:C:1997:10, BB 1997, 250, Rn. 51; Urt. v. 20.09.1990 – C-5/89 (*Kommission/Deutschland),* ECLI:EU:C:1990:320, NVwZ 1990, 1161, Rn. 13 u. 14; vgl. zur restriktiven Auslegung auch *C. Koenig/Ghazarian*, in: Streinz/Michl/Bings u. a. (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 108 Rn. 32.

[178] *EuGH*, Urt. v. 20.03.1997 – C-24/95 (*Alcan),* ECLI:EU:C:1997:163, Slg. 1997, 1591, Rn. 25.

regelmäßig möglich, sich zu vergewissern, dass dieses Verfahren eingehalten wurde.[179]

Nach der Rechtsprechung ist das Vertrauen des Beihilfeempfängers ausnahmsweise nur dann schutzwürdig, wenn ein Unionsorgan den Vertrauenstatbestand selbst gesetzt hat[180] oder außergewöhnliche Umstände vorliegen[181]. Schutzwürdiges Vertrauen liegt nach der Rechtsprechung selbst dann nicht vor, wenn der Mitgliedstaat eine Zusage hinsichtlich der Rechtmäßigkeit der Maßnahme erteilt hat.[182] In der Praxis bleibt als Anwendungsbereich nahezu nur der Fall übrig, dass die *Kommission* die fragliche Maßnahme ausdrücklich nicht als

---

179 *EuGH*, Urt. v. 20.09.1990 – C-5/89 (*Kommission/Deutschland),* ECLI:EU:C:1990:320, NVwZ 1990, 1161, Rn. 13 f; Urt. v. 20.03.1997 – C-24/95 (*Alcan),* ECLI:EU:C:1997:163, Slg. 1997, 1591, Rn. 25.

180 Zur Grenze dieser Ausnahme siehe *EuGH*, Urt. v. 11.03.2010 – C-1/09 (*CELF und ministre de la Culture und de la Communication),* ECLI:EU:C:2010:136, NVwZ 2010, 631, Rn. 45.

181 *EuGH*, Urt. v. 12.02.2008 – C-199/08 (*CELF und ministre de la Culture und de la Communication),* ECLI:EU:C:2008:79, EuZW 2008, 145; Urt. v. 20.09.1990 – C-5/89 (*Kommission/Deutschland),* ECLI:EU:C:1990:320, NVwZ 1990, 1161; insgesamt dazu *Hanf*, Der Vertrauensschutz bei der Rücknahme rechtswidriger Verwaltungsakte als neuer Prüfstein für das Kooperationsverhältnis zwischen EuGH und BVerfG, 1999, S. 65 f.

182 *EuG*, Urt. v. 29.09.2000 – T-55/99 (*CETM/Kommission),* ECLI:EU:T:2000:223, Slg. 2000, II-3207, Rn. 127; Urt. v. 14.01.2004 – T-109/01 (*Fleuren Compost/Kommission),* ECLI:EU:T:2004:4, Slg. 2004, II-127, Rn. 143.

Beihilfe qualifiziert hat und insofern ein Vertrauenstatbestand besteht.[183]

Das Vertrauen des Steuerpflichtigen hinsichtlich der gewährten Beihilfe ist bei steuerlichen Beihilferegelungen grundsätzlich schützenswert, da dieser auf ein allgemeines Steuergesetz vertraut hat. Hinzu kommt, dass auf Grundlage dieses allgemeinen Steuergesetzes ein Steuerbescheid erlassen worden ist, der dann (nach deutschem Steuerrecht) bestandskräftig – d.h. nicht mehr anfechtbar, sondern nur nach allgemeinen Korrekturvorschriften (§§ 129, 172 ff. AO) änderbar – geworden ist. Nach dem Ablauf von vier Jahren tritt die Festsetzungsverjährung ein (§ 169 AO), sodass überhaupt keine Änderung mehr möglich ist.[184] Eine Rückforderung von Beihilfen kann jedoch innerhalb von zehn Jahren erfolgen (Art. 17 Abs. 1 VerfahrensVO).

Der Grundsatz der Rechtssicherheit, der ebenfalls ein allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts ist, gebietet, dass

[183] *Lessenich*, in: Schröter/Klotz/Thinam u. a. (Hrsg.), Europäisches Wettbewerbsrecht, 6. Teil D. IV. Rn. 58.
[184] Mit Ausnahme der Fälle in § 169 Abs. 2 Satz 2 AO.

Rechtsvorschriften klar und bestimmt und die unter das Unionsrecht fallenden Tatbestände und Rechtsbeziehungen voraussehbar sein müssen.[185] Dieses Gebot gilt in besonderem Maße, wenn es sich um eine Regelung handelt, die sich finanziell belastend auswirken kann, denn die Betroffenen müssen in der Lage sein, den Umfang der ihnen damit auferlegten Verpflichtungen genau zu erkennen.[186] Der Grundsatz der Rechtssicherheit dient der Vorhersehbarkeit von Regeln und deren Rechtswirkungen. Das Vertrauen in die Verlässlichkeit und Beständigkeit soll geschützt werden, damit der Einzelne sein individuelles Verhalten daran ausrichten und die Rechtsfolgen dabei berücksichtigen kann.[187]

[185] *EuG*, Urt. v. 24.09.2019 – T-755/15 und T-759/15 (*Luxemburg/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:670, Rn. 405; *EuGH*, Urt. v. 14.09.2010 – C-550/07 P (*Akzo Nobel Chemicals Ltd),* ECLI:EU:C:2010:512, Rn. 100; Urt. v. 07.06.2005 – C-17/03 (*Vereniging voor Energie, Milieu en Wate),* ECLI:EU:C:2005:362, Rn. 80; Urt. v. 15.02.1996 – C-63/93 (*Duff u. a./Kommission),* ECLI:EU:C:1996:51, Rn. 20.

[186] *EuGH*, Urt. v. 10.09.2009 – C-201/08 (*Plantanol),* ECLI:EU:C:2009:539, Rn. 46; Urt. v. 29.04.2004 – C-17/01 (*Sudholz),* ECLI:EU:C:2004:242, Rn. 34.

[187] Ausführlich zu den Anforderungen unionsrechtlicher Rechtssicherheit vgl. *Latzel*, EuR 2015, 415, (422 ff.).

Der Grundsatz der Rechtssicherheit verbietet es nach der Rechtsprechung grundsätzlich, den Beginn der Geltungsdauer eines Rechtsakts der Gemeinschaft auf einen Zeitpunkt vor dessen Veröffentlichung zu legen.[188] Die Vorschriften des Unionsrechts sind so auszulegen, dass sie für vor ihrem Inkrafttreten entstandene Sachverhalte nur gelten, soweit aus ihrem Wortlaut, ihrer Zielsetzung oder ihrem Aufbau eindeutig hervorgeht, dass ihnen eine solche Wirkung beizumessen ist.[189] Der Grundsatz der Rechtssicherheit kann darüber hinaus zum Tragen kommen, wenn die *Kommission* ihre Befugnisse auf unbestimmte Zeit verzögert.[190]

Außerdem könnte der Grundsatz der legitimen Erwartungen zu Gunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Dieser Grundsatz ist ein Sonderfall des Grundsatzes der

[188] *EuGH*, Urt. v. 24.09.2002 – verb. Rs. C-74/00 P und C-75/00 P (*Falck SpA und Acciaierie di Bolzano SpA/Kommission),* ECLI:EU:C:2002:524, Slg. 2002, I-7869, Rn. 119 m.w.N.

[189] *EuGH*, Urt. v. 29.01.1985 – C-234/83 (*Gesamthochschule Duisburg),* ECLI:EU:C:1985:30, Slg. 1985, 327, Rn. 20.

[190] *EuGH*, Urt. v. 24.09.2002 – verb. Rs. C-74/00 P und C-75/00 P (*Falck SpA und Acciaierie di Bolzano SpA/Kommission),* ECLI:EU:C:2002:524, Slg. 2002, I-7869, Rn. 20; *Europäische Kommission*, Beschluss v. 20.06.2018 – C(2018) 3839, SA.44888 (*Engie)*.

Rechtssicherheit. Der Einzelne kann sich darauf berufen, wenn ein Organ der Union „begründete Erwartungen geweckt hat“[191]. Dieser Rechtsgrundsatz könnte bezüglich steuerlicher Beihilfen in den Fällen herangezogen werden, in denen über mehrere Jahre Steuerbescheide erlassen worden sind, ohne dass dies von der *Kommission* beanstandet worden ist.

Voraussetzung für legitime Erwartungen ist nach der Rechtsprechung erstens, dass sich die Person auf konkrete Zusicherungen der Verwaltung berufen kann.[192] Bereits diese Voraussetzung wird in aller Regel nicht erfüllt sein, weil die *Kommission* normalerweise von einzelnen Steuerbescheiden nicht in Kenntnis gesetzt wird, geschweige denn diese in irgendeiner Art und Weise konkret bestätigt. Das Schweigen der *Kommission* kann nicht als stillschweigende Genehmigung der

[191] *EuGH*, Urt. v. 22.06.2006 – verb. Rs. C-182/03 u. C-217/03 (*Belgien/Kommission u. Forum 187/Kommission),* ECLI:EU:C:2006:416, Slg. 2006, I-05479, Rn. 147; Urt. v. 11.03.1987 – 265/85 (*Van den Bergh en Jurgens/Kommission),* ECLI:EU:C:1987:121, Slg. 1987, 1155, Rn. 44; *Europäische Kommission*, Beschluss v. 20.06.2018 – C(2018) 3839, SA.44888 (*Engie)*.

[192] *EuGH*, Urt. v. 22.06.2006 – verb. Rs. C-182/03 u. C-217/03 (*Belgien/Kommission u. Forum 187/Kommission),* ECLI:EU:C:2006:416, Slg. 2006, I-05479.

Maßnahme ausgelegt werden, die legitime Erwartungen wecken kann.[193] Zweitens muss die Beihilfemaßnahme bei der *Kommission* angemeldet worden sein.[194] Auch dies dürfte bei Einzelbeihilfen in Form von Steuerbescheiden nicht der Fall sein. Insofern hilft der Grundsatz der legitimen Erwartungen dem Steuerpflichtigen in diesen Fällen nicht weiter.

(c) Eigener Ansatz zur Vereinbarkeit von effektiver Durchsetzung des Beihilfeverbots und Berücksichtigung von Vertrauensschutz

Fraglich ist, inwiefern dem Gebot der Rechtssicherheit für alle Steuerpflichtigen Rechnung zu tragen ist, ohne eine effektive Beihilfenaufsicht im Steuerrecht zu gefährden. Hierbei ist im Einzelfall eine Abwägung zwischen dem individuellen

[193] *EuGH*, Urt. v. 28.07.2011 – verb. Rs. C-471/09 P, C-472/09 P, C-473/09 P, C-474/09 P, C-475/09 P, C-476/09 P (*Territorio Histórico de Vizcaya - Diputación Foral de Vizcaya),* ECLI:EU:C:2011:521, Slg. 2011, I-00111, Rn. 76.
[194] *EuGH*, Urt. v. 28.07.2011 – verb. Rs. C-471/09 P, C-472/09 P, C-473/09 P, C-474/09 P, C-475/09 P, C-476/09 P (*Territorio Histórico de Vizcaya - Diputación Foral de Vizcaya),* ECLI:EU:C:2011:521, Slg. 2011, I-00111, Rn. 64.

Vertrauensschutz des Beihilfeempfängers und dem allgemeinen Wettbewerbsschutz der Marktteilnehmer vorzunehmen.

Die dargelegten Grundsätze werden m.E. bereits hinsichtlich Einzelbeihilfen zu restriktiv ausgelegt und einer gebotenen Einzelfallabwägung nicht gerecht. Es ist nicht ausreichend, lediglich auf das Notifizierungsverfahren[195] zu verweisen. Einerseits differenziert der *EuGH* nicht zwischen Großunternehmen und lokalen Kleinunternehmern. Bei kleinen, lokal operierenden Beihilfenempfängern kann angezweifelt werden, ob die vom *EuGH* angelegten Maßstäbe angemessen sind. Andererseits obliegt es dem Mitgliedstaat, ein Notifizierungsverfahren durchzuführen, wenn der

[195] Zum Notifzierungsverfahren bei steuerlichen Beihilfen siehe im Einzelnen *Krumm*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Wien, 18. und 19. September 2017, 561; *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 1. Teil, G., Art. 108 Rn. 65 ff; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 219 ff; *Brandau*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 243; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.57 ff; *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, IFSt-Schrift Nr. 473, 2011, S. 23 ff; *Strüber/Donat*, Die Anwendung des Beihilfeverbots auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten - Von der Ausnahme zur Regel?, IFSt-Schrift Nr. 531, 2019, S. 44 ff; zur Selektivität im Verfahren siehe *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, Diss., 2020, S. 632 ff.

Beihilfecharakter der Maßnahme zweifelhaft ist. Hierauf hat das betroffene Unternehmen keinen Einfluss. Deshalb kann man nicht allein den Vertrauensschutz deshalb verwehren, weil ein Notifizierungsverfahren nicht durchgeführt worden ist und das Unternehmen sich danach hätte erkundigen können. Jedenfalls hinsichtlich allgemeiner Beihilfenregelungen muss der Vertrauensschutz wesentlicher umfangreicher berücksichtigt werden. Die vom *EuGH* aufgestellten Grundsätze sind für diese Fälle ungeeignet und bürden dem Steuerpflichtigen unverhältnismäßige Lasten auf.

Erstens ist die „Fokussierung" auf das Notifizierungsverfahren – wie bereits oben ausgeführt – nicht sachgerecht. Zweitens ist das Vertrauen umso schützenswerter, soweit es sich um aufgedrängte Beihilfen handelt. Wenn es sich um ein (nicht notifiziertes) Steuergesetz handelt, hatte der Steuerpflichtige keine alternative Handlungsmöglichkeit. Er ist dazu verpflichtet, das Gesetz zu befolgen. Drittens ist die Frist gem. Art. 17 Abs. 1 VerfahrensVO von zehn Jahren im Hinblick auf die damit verbundene Rechtsunsicherheit problematisch. Ein derart langer Zeitraum verlängert den Zustand der

Rechtsunsicherheit erheblich, ohne dass dies sachlich gerechtfertigt wäre. Dies gilt umso mehr, weil die Frist automatisch durch jede Maßnahme der *Kommission* verlängert wird, Art. 17 Abs. 2 Satz 2 VerfahrensVO. Dadurch kann sich ohne Weiteres ein Zeitraum von 15 Jahren ergeben. Abgesehen von diesem langen Zustand der Rechtsunsicherheit ist für den Beihilfeempfänger noch nicht einmal ohne Weiteres erkennbar, ob die *Kommission* eine „Maßnahme" ergriffen hat,[196] mit der Folge, dass die Zehnjahresfrist unterbrochen wäre. Dabei kann es sich nämlich auch um ein Auskunftsersuchen an den jeweiligen Mitgliedstaat handeln.[197] Wie soll der Beihilfeempfänger davon verlässlich erfahren? Letztlich kann sich der Steuerpflichtige deshalb nie sicher sein, ob die Verjährung bereits eingetreten ist oder ob sein Steuerbescheid oder „sein" Steuergesetz zurzeit von der *Kommission* überprüft wird.

[196] Ebenso *Maxian Rusche*, in: Mestmäcker/Immenga (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Band 3, Beihilfenrecht/Sonderbereiche, S. 812.

[197] Im Einzelnen *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 16.07.2018 – Abl. C 253/15 (*Verhaltenskodex für die Durchführung von Beihilfeverfahren)*, 5.1.

Die Verhältnismäßigkeit ist insgesamt bei der Verjährungsfrist von Beihilfen nicht gewahrt.[198] Im Beihilfenrecht geht es nicht um die Sanktion[199] von Unrecht, sondern um die Revision einer unzulässigen Begünstigung Einzelner. Bei allgemeinen Beihilfenregelungen werden funktional nicht Einzelne, sondern die Allgemeinheit begünstigt. Es ist kein Widerspruch, dass die „Allgemeinheit" unter Umständen auch nur in einem einzelnen Unternehmen bestehen kann, weil es um die funktionelle Wirkungsweise der Maßnahme geht. Eine Einzelbeihilfe kann schließlich auch einer großen Anzahl an einzelnen Empfängern zugewendet werden.

Die effektive Durchsetzung des Beihilfeverbots erfordert es, dass der Grundsatz der legitimen Erwartungen im Ausgangspunkt auf Unionsorgane angewendet wird. Es ist aber nicht einleuchtend, weshalb konkrete Zusicherungen von Mitgliedstaaten überhaupt keinen vergleichbaren Schutz

[198] Gl.A. *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.70.

[199] Zutreffender Hinweis, dass die Rückforderung keine Strafe im Sinne des Art. 6 EMRK darstellt von *Maxian Rusche*, in: Mestmäcker/Immenga (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Band 3, Beihilfenrecht/Sonderbereiche, III. Art. 108 Rn. 19.

erzeugen sollen. Bei steuerlichen Beihilfen kann das Handeln von der Finanzverwaltung, den Finanzgerichten und dem Steuergesetzgeber nicht außer Acht gelassen werden. Im Steuerrecht ist eine konkrete Zusicherung eines Unionsorgans fernliegend, sodass der Grundsatz der legitimen Erwartungen insoweit vollständig ins Leere läuft. Um dem Grundsatz der Rechtssicherheit vollständig gerecht zu werden, müssen beim Grundsatz der legitimen Erwartungen daher auch die Besonderheiten des Steuerrechts und das berechtigte Vertrauen des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden.

(i) Objektive Erkennbarkeit der steuerlichen Beihilfe

Allgemeine Beihilferegelungen in Form von Steuergesetzen erzeugen einen adressedatenunabhängigen Rechtsschein.[200] Einerseits gilt dieser Rechtsschein nicht grenzenlos, weil er von den Mitgliedstaaten und nicht von EU-Organen gesetzt worden ist. Es darf nicht in der Hand eines Mitgliedstaates liegen, ob

[200] Vgl. *Krumm*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Wien, 18. und 19. September 2017, 561, (580).

schutzwürdiges Vertrauen entsteht, das im Ergebnis die Durchsetzung des Beihilfeverbots verhindert.[201] Andererseits darf dieser Rechtsscheintatbestand nicht generell mit dem Argument abgelehnt werden, es sei dem Beihilfeempfänger möglich gewesen, die Regelung als rechtswidrige Beihilfe einzustufen.[202] Aus Sicht der Rechtsprechung kommt es nicht darauf an, ob die Beihilfequalität einfach oder schwierig zu erkennen gewesen ist, sodass „Zweifel oder Auslegungsschwierigkeiten“[203] kein berechtigtes Vertrauen begründen sollen.

---

201 Grundlegend dazu *EuGH*, Urt. v. 06.11.2018 – C-622/16 P, C-623/16 P, C-624/16 P (*Scuola Elementare Maria Montessori/Kommission und Kommission/Ferracci),* ECLI:EU:C:2018:873.

202 Grundlegend zu dieser Argumentation *EuGH*, Urt. v. 20.03.1997 – C-24/95 (*Alcan),* ECLI:EU:C:1997:163, Slg. 1997, 1591, Rn. 25; speziell zu Beihilferegelungen Urt. v. 23.02.2006 – C-346/03, C-529/03 (*Atzeni u.a.),* ECLI:EU:C:2006:130, Rn. 64 ff; speziell zu einer steuerrechtlichen Norm Urt. v. 22.06.2006 – verb. Rs. C-182/03 u. C-217/03 (*Belgien/Kommission u. Forum 187/Kommission),* ECLI:EU:C:2006:416, Slg. 2006, I-05479, Rn. 148.

203 *EuG*, Urt. v. 29.09.2000 – T-55/99 (*CETM/Kommission),* ECLI:EU:T:2000:223, Slg. 2000, II-3207, Rn. 189.

Dieses vom *EuGH* vertretene Konzept der „Vergewisserungsobliegenheit"[204] ist nach meinem Dafürhalten für allgemeine Steuergesetze unzureichend und wird dem Anspruch auf einen effektiven Vertrauensschutz nicht gerecht. Es muss sehr wohl berücksichtigt werden, inwiefern die Rechtswidrigkeit für den Beihilfeempfänger ex ante erkennbar war. Sollte beispielsweise erstmalig ein allgemeines Steuergesetz, z.B. aufgrund eines umsatzbasierten progressiven Steuertarifs,[205] als rechtswidrige Beihilfe eingestuft werden, wird dies regelmäßig für den Steuerpflichtigen unvorhersehbar sein.

Ein weiteres Problem besteht darin, dass der Steuerpflichtige keine alternative Handlungsoption hatte, als sich an das allgemeine Steuergesetz zu halten. Welche Sorgfaltspflicht soll ein Unternehmen verletzt haben, das einem (unterstellt) rechtswidrigen progressiven Steuertarif unterliegt? Das

[204] Begriff von *Krumm*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Wien, 18. und 19. September 2017, 561, (580); vgl. auch *Reich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 219, (229 ff.).

[205] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 30.06.2017 – C(2017) 4449, SA.44351 (*Einzelhandelssteuer in Polen)*.

Argumentationsmuster des *EuGH* läuft in dieser Konstellation ins Leere. Kein Wirtschaftsteilnehmer, sei er auch noch so gewissenhaft, hätte erkennen können, dass eine Beihilfe vorliegt und sein Handeln entsprechend danach ausrichten können. Das „Verschulden" trifft hier vielmehr den Mitgliedstaat („Staatscompliance"[206]), der sich im Rahmen der Steuergesetzgebung nicht an das Verbot staatlicher Beihilfen gem. Art. 107 Abs. 1 AEUV gehalten hat. Konsequenterweise wäre deshalb – von *Kokott* als Alternative vorgeschlagen – ein Vertrauensschutz in allgemeine Steuergesetze und ein Vertragsverletzungsverfahren gegen den betreffenden Mitgliedstaat denkbar.[207]

Bei allgemeinen Steuergesetzen kann teilweise von einer objektiv mangelnden Erkennbarkeit[208] ausgegangen werden. Dieser Umstand muss im Rahmen des Vertrauensschutzes eine Berücksichtigung finden. Die vom *EuGH* vertretene quasi ex-

[206] Dazu *Bültmann-Hinz*, DStR 2018, 49.
[207] Vgl. *Kokott*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland - Festschrift für den Bundesfinanzhof, 735, (760).
[208] Vgl. *Krumm*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Wien, 18. und 19. September 2017, 561, (586).

post-Betrachtung entzieht jeglichen Schutz in die Verlässlichkeit der Rechtsordnung, nach der der Steuerpflichtige sein wirtschaftliches Handeln ausrichtet. Im Nachhinein festzustellen, dass eine Beihilfe vorliegt, deshalb ein Notifizierungsverfahren hätte durchgeführt und abgewartet werden müssen, entspricht nicht den Anforderungen einer Abwägung zwischen widerstreitenden Interessen. Zwar wurde bei einem Steuergesetz, das nachträglich als Beihilfe qualifiziert wird, die Pflicht zur Durchführung eines Notifizierungsverfahrens objektiv verletzt. Das bedeutet aber noch nicht zwangsläufig, dass deshalb eine Disziplinierung des jeweiligen Mitgliedstaates geboten ist. Wenn es sich nämlich um einen Fall einer objektiv nicht erkennbaren Beihilfe handelt, verliert die darauf verweisende Verfahrensvorschrift ihren Zweck.[209]

Eine andere Ausgangskonstellation liegt hingegen bei steuerlichen Einzelbeihilfen vor, weil diese keinen

209 „Eine Verfahrenspflicht, die nicht erkennbar war, verliert ihre Berechtigung.“, vgl. *Krumm*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Wien, 18. und 19. September 2017, 561, (586).

adressatenunabhängigen Rechtsschein erzeugen.[210] Der Maßstab des Vertrauensschutzes muss deshalb strenger sein. Gleichwohl ist auch hier eine Abwägung zwischen dem Vertrauensschutz des Einzelnen und dem Durchsetzungsinteresse der Allgemeinheit vorzunehmen. Die Fälle der objektiv nicht erkennbaren Beihilfe werden hier wesentlich seltener vorliegen als bei allgemeinen Steuergesetzen. Denn bei den typischen Konstellationen von steuerlichen Einzelbeihilfen in Form von Tax Rulings kann im Nachhinein nicht vorgetragen werden, dass die Qualifizierung als Beihilfe vollkommen unvorhersehbar war.[211] Das gilt umso mehr, seitdem diese Verfahren[212] und die damit einhergehende Auslegung der *Kommission*[213] eine breite Aufmerksamkeit

[210] Vgl. insbesondere zur Bedeutung von verbindlichen Auskünften *Schönfeld/Ellenrieder*, IStR 2018, 444, (444 ff.).
[211] Ein Fall von Vertrauensschutz liegt auch bei einer Rechtsprechungsänderung vor, vgl. *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 1. Teil, G., Art. 108 Rn. 83.
[212] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 30.08.2016 – C(2016) 5605, SA.38373 (*Apple)*; Beschluss v. 04.10.2017 – C(2017) 6740, SA.38944 (*Amazon)*; Beschluss v. 21.10.2015 – C(2015) 7143, SA.38374 (*Starbucks)*; Beschluss v. 20.06.2018 – C(2018) 3839, SA.44888 (*Engie)*.
[213] *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 19.07.2016 – ABl. 2016 C 262, 1 (*Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV)*.

erfahren haben. Eine objektive Unvorhersehbarkeit ist somit nicht (mehr) naheliegend.

(ii) Relevanz des Kontrollmaßstabs im Tatbestand

Des Weiteren ist zu berücksichtigen, welcher Kontrollmaßstab im Rahmen des Tatbestands des Art. 107 Abs. 1 AEUV angewendet worden ist. Vor allem die *Kommission* und teilweise auch der *EuGH* neigen dazu, einen strengen Kontrollmaßstab, insbesondere im Rahmen der Selektivität, anzulegen. Das führt zwangsläufig dazu, dass wesentlich häufiger steuerliche Maßnahmen als Beihilfe qualifiziert werden. Dies erlaubt es dem Steuerpflichtigen vielfach nicht, eine Steuervergünstigung im Vorfeld als notifizierungspflichtige Beihilfe zu erkennen.[214] Es muss somit eine Balance zwischen der Strenge im Rahmen der Beihilfenkontrolle (Tatbestand) und der Rückforderung der Beihilfe (Rechtsfolge) gefunden werden. Im Falle der extensiven Auslegung des Art. 107 Abs. 1 AEUV muss im

[214] Vgl. *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.70.

Rahmen der Rückforderung dem Vertrauensschutz in besonderem Maße Rechnung getragen werden. Je weiter die Beihilfenaufsicht in die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten eingreift, desto weniger ist für den Steuerpflichtigen erkennbar, ob eine Beihilfe notifizierungspflichtig ist. Die extensive Auslegung im Tatbestand muss konsequenterweise auch zu einer extensiveren Auslegung des Vertrauensschutzes führen.

Anders liegt es, wenn bereits auf Tatbestandsebene den Besonderheiten des Steuerrechts und der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten hinreichend Rechnung getragen worden ist. Nach der in dieser Arbeit vertretenen Auffassung ist sowohl die Vorteils- als auch die Selektivitätsprüfung bei steuerlichen Beihilfen restriktiver auszulegen. Im Ergebnis soll es sich vor allem bei allgemeinen Steuergesetzen lediglich um eine Missbrauchskontrolle handeln, die dazu dient, eine Umgehung des Beihilfeverbots zu verhindern. Dadurch kommt es nur zur Rückforderung von Beihilfen, die offensichtlich missbräuchlich sind. Folglich ist in diesen Fällen der Vertrauensschutz weniger beachtlich, wenngleich er im Rahmen der Abwägung eine Berücksichtigung finden muss.

Insgesamt ist die restriktive Auslegung des Vertrauensschutzes bei steuerlichen Beihilfen nicht angemessen. Nach meinem Dafürhalten sollten folgende Grund-sätze eine Berücksichtigung finden: Bei jeder rechtswidrigen Beihilfe ist im Rahmen der Rückforderung eine Abwägung zwischen dem Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen und dem Durchsetzungsinteresse des Beihilfeverbots der Wettbewerber vorzunehmen. Je strenger der Kontrollmaßstab bei steuerlichen Beihilfen im Rahmen des Tatbestands des Art. 107 Abs. 1 AEUV ist, desto geringer ist die objektive Vorhersehbarkeit aus Sicht des Steuerpflichtigen. War die Beihilfe ex ante objektiv nicht erkennbar, fällt die Abwägung grundsätzlich zu Gunsten des Vertrauensschutzes des Steuerpflichtigen aus.

4. Zusammenfassung

Es ist zu konstatieren, dass sich das Beihilfenrecht auch auf steuerliche Maßnahmen erstreckt, weil die im Steuerrecht zuständigen Mitgliedstaaten ihre Befugnisse unter der Wahrung des Unionsrechts ausüben müssen. Die Beihilfenkontrolle ist im Steuerrecht allerdings in dreifacher Hinsicht begrenzt. Erstens gebietet die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten, dass ihnen

eine Einschätzungsprärogative hinsichtlich grundlegender Systementscheidungen im Steuerrecht zusteht, die nicht durch das Beihilfeverbot konterkariert werden darf. Zweitens verlangt der Zweck des Verbots staatlicher Beihilfen, Eingriffe auf solche Maßnahmen zu begrenzen, die einer „klassischen“ Subvention wirkungsgleich sind. Drittens sind bei der Würdigung steuerlicher Beihilfen die Rechtsfolgen insofern zu berücksichtigen, als dass der Vertrauensschutz und die Rechtssicherheit rückwirkende Eingriffe nur zulassen, sofern es sich um eine missbräuchliche oder objektiv nicht unvorhersehbare Maßnahme handelt.



C. Auslegung der Tatbestandsmerkmale einer steuerrechtlichen Beihilfe

Soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen (Art. 107 Abs. 1 AEUV). Diese Norm statuiert nicht bloß eine von vielen weiteren Regeln des Gemeinsamen Binnenmarkts[215], sondern eines der fundamentalen Prinzipien des Europäischen Wettbewerbsrechts.[216] Der Begriff der „Beihilfe" ist nicht legaldefiniert und erst durch die Rechtsprechung des *EuGH* und die Praxis der *Kommission* konkretisiert worden. Um einen effektiven Wettbewerbsschutz zu garantieren, wird der Begriff der Beihilfe weit gefasst. Dazu

---

215 Ausdrücklich wird der Binnenmarkt in Art. 3 Abs. 3 S. 1 EUV genannt. Neben dem Beihilfeverbot sind als zentrale Normen das Kartellrecht gem. Art. 101 ff. AEUV und das Missbrauchsverbot gem. Art. 106 AEUV zu nennen.

216 Ausführlich zur Entwicklung der Auslegung des Art. 107 Abs. 1 AEUV siehe *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, 2018, S. 14 ff.

T. Peschke, *Das EU-Beihilfeverbot im Steuerrecht*, PwC-Studien zum Unternehmens- und Internationalen Steuerrecht 12,
https://doi.org/10.1007/978-3-658-41137-4_3

gehören alle staatlichen Maßnahmen, die bestimmten Unternehmen, Unternehmensgruppen oder Wirtschaftszweigen wirtschaftliche Vorteile gewähren und damit den unternehmerischen Leistungswettbewerb und die Handelsströme im Binnenmarkt verfälschen.[217]

Aus der Vorschrift in Art. 107 Abs. 1 AEUV lassen sich fünf[218] Tatbestandsmerkmale ableiten, die für das Steuerrecht von unterschiedlicher Relevanz sind. Im Fokus steht bislang vor allem das Tatbestandsmerkmal der Selektivität („bestimmter

[217] Vgl. z.B. *EuG*, Urt. v. 14.02.2000 – T-613/97 (*Ufex u. a./Kommission),* ECLI:EU:T:2000:304, Rn. 64.

[218] Ein Großteil im Schrifttum leitet aus Art. 107 Abs. 1 AEUV *vier* Tatbestandsmerkmale ab, weil die „Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige“ als ein Tatbestandsmerkmal angesehen wird. M.E. ist jedoch die „Begünstigung“, d.h. Vorteil, von „bestimmter“, d.h. Selektivität, im Rahmen des Prüfungsaufbaus im Ausgangspunkt grundsätzlich voneinander zu trennen. Insbesondere bei Steuergesetzen muss die Frage, ob überhaupt ein Vorteil vorliegt, isoliert von der Frage behandelt werden, ob eine selektive Behandlung vorliegt. Die Vereinheitlichung hat m.E. dazu geführt, dass eine zu einseitige Konzentration auf die Selektivität vorgenommen und das wichtige Merkmal „Begünstigung“ zu oberflächlich betrachtet wird. Deshalb soll es insbesondere der Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Begünstigung“ zugutekommen, dass eine Trennung vorgenommen wird.

Unternehmen oder Produktionszweige“).[219] Ohne Zweifel hat es im Steuerrecht eine erhebliche Relevanz, weil insbesondere die Herleitung einer selektiven Begünstigung erhebliche Probleme

[219] Generell zur Selektivität bei steuerlichen Beihilfen, vgl. *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 1. Teil, G., Art. 107 Rn. 70 ff; sehr ausführlich zu diesem Themenkomplex vgl. *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, Diss., 2020, S. 165 ff; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.12 ff; *Schön*, ZHR 2019, 393; *Bartosch*, CMLR 2010, 729; *Bartosch*, in: Szyszczak (Hrsg.), Research handbook on European state aid law, 176; *Bartosch*, EuZW 2010, 12; *Arhold*, EuZW 2006, 717; *Bioni*, CMLR 2013, 1719; *Kurcz/Vallindas*, CMLR 2008, 159; zur Entwicklung dieses Themenkomplexes *Bartosch*, EuZW 2015, 99; *Ismer*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland - Festschrift für den Bundesfinanzhof, 845; speziell zum Referenzsystem *Ismer/Karch*, IStR 2014, 130; *Kokott*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland - Festschrift für den Bundesfinanzhof, 735, (754 ff.); speziell zu Dauerverlustbetrieben im kommunalen Querverband *Märtens*, in: Lüdicke/Mellinghoff/Rödder (Hrsg.), Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung - Festschrift für Dietmar Gosch zum Ausscheiden aus dem Richteramt, 279, (287); aus internationaler Sicht *O'Brien*, ELR 2005, 209; *Verschuur/Stroungi*, EStAL 2017, 598; *Todhe*, EStAL 2019, 249; *Perez-Bernabeu*, EStAL 2017, 582; *Nicolaides*, EStAL 2012, 791; *Traversa/Flamini*, EStAL 2015, 323; *Lyal*, in: Kokott/Pohlmann/Polley (Hrsg.), Europäisches, deutsches und internationales Kartellrecht - Festschrift für Dirk Schroeder zum 65. Geburtstag, 523; *Götz*, in: Kirchhof/Lehner/Raupach u. a. (Hrsg.), Staaten und Steuern - Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag, (586 ff.); *Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 103; *Sutter*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland - Festschrift für den Bundesfinanzhof, 825; *Gosch/Offerhaus/Heide*, DStR 2020, 2457, (2459).

aufwerfen kann. Ebenso bedeutsam ist im Steuerrecht das Tatbestandsmerkmal des Vorteils („Begünstigung“). Hierbei stellen sich grundlegende Fragen, z.B. inwiefern die Nichtbesteuerung oder eine Steuerbefreiung bereits einen Vorteil in diesem Sinne darstellen kann. [220]

Daneben sollen aber nachfolgend auch die weiteren Tatbestandsmerkmale im Hinblick auf das Steuerrecht untersucht werden. Insbesondere das Merkmal „Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten“ birgt Potential, einer extensiven Auslegung des Beihilfebegriffs entgegenzuwirken.[221] Eine eher untergeordnete Rolle nehmen die Tatbestandsmerkmale „staatlich oder aus staatlichen Mitteln“ sowie „Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen“ ein.

[220] Dazu auch *Hummel*, GmbHR 2019, 390, (394).
[221] Siehe *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 243; *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht, Problematik und Ansätze zur Lösung des Kompetenzkonflikts mit der Steuerautonomie, 2017, S. 30 ff.

I. Staatlich oder aus staatlichen Mitteln

Das Tatbestandsmerkmal „staatliche oder aus staatlichen Mitteln“ folgt aus dem Sinn und Zweck des Beihilfeverbots, weil in erster Linie Subventionen verhindert werden sollen und eine Subvention per definitionem staatlich ist. Insofern müssen private Zuwendungen ausgeschlossen werden, da diese nicht vom Beihilfeverbot erfasst werden sollen. Im Folgenden soll zunächst dieses Tatbestandsmerkmal ausgelegt werden (unter 1.) und sodann die Frage aufgeworfen werden, ob eine steuerspezifische Auslegung bei diesem Tatbestandsmerkmal vorzunehmen ist (unter 2.).

1. Auslegung des Tatbestandsmerkmals

Der Beihilfetatbestand gem. Art. 107 Abs. 1 AEUV erfasst *staatliche oder aus staatlichen Mitteln* gewährte Beihilfen gleich welcher Art. Der Wortlaut lässt darauf schließen, dass es zwei Arten von Beihilfen gibt, nämliche staatliche Beihilfen und solche Beihilfen, die nicht staatlich (im engeren Sinne) sind, aber aus staatlichen Mitteln finanziert worden sind. Dieser Auslegung ist der *EuGH* entgegentreten und hat eine Formel aufgestellt, nach der die Unterscheidung zwischen staatlichen

Beihilfen und aus staatlichen Mitteln gewährten Beihilfen nur dem Zweck dient, in den Beihilfebegriff nicht nur unmittelbar vom Staat gewährte Beihilfen, sondern auch Beihilfen einzubeziehen, die durch vom Staat benannte oder errichtete öffentliche oder private Einrichtungen gewährt werden.[222] Es handelt sich demnach um ein einheitliches Tatbestandsmerkmal.[223]

Eine Maßnahme in diesem Sinne ist staatlich, wenn der Mittelgeber ein Hoheitsträger ist.[224] Das sind in erster Linie die Mitgliedstaaten der Union. Es werden aber auch Teilstaaten, in Deutschland neben dem Bund die beiden Gebietskörperschaften

---

[222] *EuGH*, Urt. v. 17.03.1993 – C-72/91, C-73/91 (*Sloman Neptun/Bodo Ziesemer),* ECLI:EU:C:1993:97, Slg. 1993, I-00887, Rn. 17-19; Urt. v. 16.05.2002 – C-482/99 (*Frankreich/Kommission (Stardust Marine)),* ECLI:EU:C:2002:294, Slg. 2002, I-4397, Rn. 23; Urt. v. 13.10.1982 – C-213/81 (*Zollkontingente),* ECLI:EU:C:1982:351, Slg. 1982, 3583, Rn. 22 f; Urt. v. 24.01.1978 – C-82/77 (*Van Tiggele),* ECLI:EU:C:1978:10, Slg. 1978, 25, Rn. 23-25; dazu *Götz*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, H. III. Rn. 60; *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, 2018, S. 17.
[223] *C. Koenig/Förtsch*, in: Streinz/Michl/Bings u. a. (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 60; *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2020, Art. 107 Abs. 1 AEUV Rn. 138; *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 19.07.2016 – ABl. 2016 C 262, 1 (*Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV)*, Rn. 41.
[224] *Cremer*, in: Calliess/Ruffert/Kluth (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 107 Rn. 29.

Bundesländer und Kommunen, umfasst.[225] Des Weiteren erfüllen sowohl unmittelbar als auch mittelbar gewährte Beihilfen den Tatbestand. Es kommt aber in beiden Fällen darauf an, ob die Mittel dem Staat zugerechnet werden können. Entscheidend ist somit die Frage, wann (noch) eine mittelbar staatliche gewährte Beihilfe und (ab) wann keine staatlichen Mittel vorliegen. Im letzteren Fall ist der Tatbestand einer Beihilfe nicht erfüllt.

Eine mittelbar gewährte Beihilfe liegt vor, wenn nicht der Staat selbst, sondern dazwischengeschaltete nicht-hoheitliche öffentliche oder private Stellen die Maßnahme treffen.[226] Um im Falle einer mittelbaren Beihilfegewährung die Staatlichkeit der Maßnahme herzuleiten, hat die Rechtsprechung ein weiteres Merkmal entwickelt, das kumulativ vorliegen muss: Die Gewährung der Beihilfe muss dem entsprechenden Staat auch

[225] *EuGH*, Urt. v. 14.10.1987 – C-248/84 (*Deutschland/Kommission),* ECLI:EU:C:1987:437, Slg. 1987, 4013, Rn. 17; *Cremer*, in: Calliess/Ruffert/Kluth (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 107 Rn. 29; *Bleckmann/Coen*, Europarecht, 1997, Rn. 2057; *Leibrock*, Die verfassungs- und europarechtlichen Probleme der Regionalförderung, Diss., 1989, S. 80; *C. Koenig/Kühling/Ritter*, EG-Beihilfenrecht, 2005, Rn. 154.

[226] *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Bd. 5, Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 1 Rn. 252.

zurechenbar sein.[227] Dadurch soll sichergestellt werden, dass die Mitgliedstaaten die Beihilferegelungen nicht durch Zwischenschaltung von Privaten umgehen können. Gleichzeitig soll nicht jedes private Handeln, das vom Staat ganz oder teilweise kontrolliert wird, zwangsläufig zu einer staatlichen Maßnahme führen.

Unproblematisch sind Fälle, in denen der Mitgliedstaat öffentliche oder private Einrichtungen zur Durchführung einer bestimmten Beihilfenregelung errichtet oder beauftragt hat.[228] Schwierigkeiten bereitet die Zurechnung hingegen beispielsweise bei Finanzhilfen, die öffentliche Unternehmen anderen Unternehmen gewähren.[229] Ist eine direkte staatliche

227 *EuG*, Urt. v. 27.09.2012 – T-139/09 (*Frankreich/Kommission),* ECLI:EU:T:2012:496, Slg. 2012, II-4095; *EuGH*, Urt. v. 16.05.2002 – C-482/99 (*Frankreich/Kommission (Stardust Marine)),* ECLI:EU:C:2002:294, Slg. 2002, I-4397; *EuG*, Urt. v. 05.04.2006 – T-351/02 (*Deutsche Bahn/Kommission),* ECLI:EU:T:2006:104, Slg. 2006, II-01047; vgl. *Birkenmaier*, Die Vorgaben der Beihilfevorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung, 2007, S. 36.

228 *EuGH*, Urt. v. 13.03.2001 – C-379/98 (*PreussenElektra AG gegen Schhleswag AG),* ECLI:EU:C:2001:160, Slg. 2001, I-02099, Rn. 58; Urt. v. 22.03.1977 – C-78/76 (*Steinike und Weinlig/Deutschland),* ECLI:EU:C:1977:52, Slg. 1977, 595, Rn. 21.

229 Vgl. *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Bd. 5, Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 1 Rn. 254.

Einflussnahme nicht feststellbar, stellt sich gleichwohl die Frage, ob allein die aus der Kontrolle über das Unternehmen folgende Möglichkeit des Mitgliedstaats zur Einflussnahme als Zurechnungstatbestand genügt.[230] Der *EuGH* hat zu dieser Frage ausgeführt, dass die bloße Tatsache, dass ein öffentliches Unternehmen unter staatlicher Kontrolle steht, nicht genüge, um Maßnahmen dieses Unternehmens dem Staat zuzurechnen.[231] Es müsse weitergehend geprüft werden, ob davon auszugehen sei, dass die Behörden in irgendeiner Weise am Erlass der Maßnahmen beteiligt waren. Daraus ist m.E. der Schluss zu ziehen, dass es nicht auf die potenzielle rechtliche Einflussmöglichkeit, sondern auf die tatsächliche faktische Einflussnahme ankommt. Nach dieser Maßgabe ist die Komponente der staatlichen Zurechenbarkeit zu prüfen.

[230] *EuG*, Urt. v. 12.12.1996 – T-358/94 (*Compagnie nationale Air France/Kommission),* ECLI:EU:T:1996:194, Slg. 1996, II-02109, Rn. 58.
[231] *EuGH*, Urt. v. 16.05.2002 – C-482/99 (*Frankreich/Kommission (Stardust Marine)),* ECLI:EU:C:2002:294, Slg. 2002, I-4397, Rn. 52.

2. Steuerspezifische Auslegung des Tatbestandsmerkmals

Es stellt sich die Frage, ob eine steuerspezifische Auslegung des Tatbestandsmerkmals vorzunehmen ist. Beihilferechtlich relevante Maßnahmen bestehen im Steuerrecht entweder in Form von Steuerbescheiden oder Steuergesetzen. In beiden Fällen ist die Maßnahme unmittelbar dem betreffenden Mitgliedstaat zuzuordnen. Denn weder ein Bescheid noch ein Gesetz kann von der Steuerverwaltung bzw. von dem Steuergesetzgeber an Private delegiert werden. Vielmehr ist eine unmittelbare Staatlichkeit in beiden Konstellationen stets gegeben.

Generell stellen sich deshalb bei steuerlichen Sachverhalten im Hinblick auf die staatliche Zurechenbarkeit regelmäßig keine Probleme, da sowohl Steuerbescheide als auch Steuergesetze dem entsprechenden Mitgliedstaat zugerechnet werden können. Dem *EuGH* ist insoweit zuzustimmen, als dass finanzielle Anreize auch durch Steuervergünstigungen gesetzt werden können und diese dem betreffenden Mitgliedstaat zuzurechnen

sind.[232] Sofern eine Steuervergünstigung aus dem Steueraufkommen finanziert wird, ist eine staatliche Beihilfe oder eine Beihilfe aus staatlichen Mitteln gegeben.[233]

Probleme treten stärker bei „echten" Fördermaßnahmen als bei Steuermaßnahmen auf. Exemplarisch für eine solche Fördermaßnahme ist das Verfahren um die EEG-Umlage in Deutschland.[234] Die staatliche Zurechenbarkeit kann ebenfalls bei Zusammenschlüssen von privaten Unternehmen fraglich sein, die hoheitliche Aufgaben übernehmen, wie z.B. bei einem italienischen Bankenkonsortium.[235] Bei diesen Konstellationen stehen jedoch keine steuerlichen Regelungen im Vordergrund,

---

[232] Vgl. *EuGH*, Urt. v. 19.09.2000 – C-156/98 (*Deutschland/Kommission),* ECLI:EU:C:2000:467, Slg. 2000, I-06857, Rn. 27.

[233] *EuGH*, Urt. v. 13.01.2005 – C-174/02 (*Streekgewest),* ECLI:EU:C:2005:10, Slg. 2005, I-85, Rn. 26; dazu auch *Gröpl*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, J. 1. g) aa) bbb), Rn. 192.

[234] *EuGH*, Urt. v. 28.03.2019 – C-405/16 P (*Deutschland/Kommission, EEG-Umlage),* ECLI:EU:C:2019:268, EuZW 2019, 418; *EuG*, Urt. v. 10.05.2016 – T-47/15 (*Deutschland/Kommission, EEG-Umlage),* ECLI:EU:T:2016:281; *Europäische Kommission*, Beschluss v. 25.11.2014 – C(2014) 8786, SA.33995 (*EEG-Umlage)*; *Grabmayr et al.*, Das Beihilfeverfahren der EU-Kommission zum Erneuerbare-Energien-Gesetz 2012, 2014.

[235] Anhängig beim *EuGH*, C-425/19 P (*Kommission/Italien)*; zuvor *EuG*, Urt. v. 19.03.2019 – T-98/16, T-196/16, T-198/16 (*Italien/Kommission)*, EuZW 2019, 546; *Europäische Kommission*, Beschluss v. 23.12.2015 – SA.39451, Abl. 203, 1 (*Banca Tercas)*.

sodass kein Bedürfnis für eine abweichende Auslegung bei steuerlichen Beihilfen besteht. Deshalb ist bei dem Tatbestandsmerkmal „staatliche oder aus staatlichen Mitteln“ keine steuerspezifische Auslegung geboten.[236]

[236] Zu dem gleichen Ergebnis kommt auch *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, 2018, S. 110; vgl. auch *Grube*, Der Einfluss des unionsrechtlichen Beihilfenverbots auf das deutsche Steuerrecht, Diss., 2014, S. 41 f.

II. Vorteil („Begünstigung“)

Eine Beihilfe gem. Art. 107 Abs. 1 AEUV setzt voraus, dass ein oder mehrere Wirtschaftsteilnehmer begünstigt („favouring“[237]) worden sind. Diese Begünstigung muss selektiv sein (dazu unter III.). Im Schrifttum wird trotz des Wortlauts[238] („Begünstigung“) häufig der Begriff des Vorteils als Tatbestandsmerkmal abgeleitet.[239]

[237] Article 107 para. 1 TFEU: Save as otherwise provided in the Treaties, any aid granted by a Member State or through State resources in any form whatsoever which distorts or threatens to distort competition by favouring certain undertakings or the production of certain goods shall, in so far as it affects trade between Member States, be incompatible with the internal market.

[238] Richtigerweise kann darauf hingewiesen werden, dass der Begriff Vorteil nicht im Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV enthalten ist, vgl. *Hummel*, GmbHR 2019, 390, (391).

[239] In der Regel werden die Begriffe Vorteil oder Steuervorteil verwendet, vgl. *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 107 AEUV Rn. 46; *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Bd. 5, Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 1 Rn. 40 ff; *Kühling*, in: Streinz/Michl/Bings u. a. (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 28; *Kliemann/Mederer*, in: Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Art. 107 AEUV Rn. 39 f; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.12; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 164; *Gosch/Offerhaus/Heide*, DStR 2020, 2457, (2459 f.); *Schön*, in: Koenig/Ehricke (Hrsg.), Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, 106, S. 115 f; konsequent von Begünstigung spricht hingegen *T. Jäger*, in:

1. Zur gemeinsamen und getrennten Prüfung von Begünstigung und Selektivität

Vorab stellt sich die Frage, ob eine Begünstigung überhaupt isoliert von der Prüfung der Selektivität festgestellt werden kann.[240] Es kann nämlich nicht unbegründet eingewandt werden, dass eine Begünstigung begriffsnotwendig selektiv sein müsse. Denn eine Begünstigung kann nur *relativ* beurteilt werden, sodass ein Bezugspunkt zu einer Vergleichsgruppe

Montag/Säcker (Hrsg.), Münchener Kommentar Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht, Band 5: Beihilfenrecht, Steuerliche Maßnahmen, Rn. 80 ff.

[240] Diese Frage war kürzlich auch zwischen Irland und der Kommission umstritten. Das EuG hat der Kommission zugestanden, eine gemeinsame Prüfung vorzunehmen. Gleichwahl hat es betont, dass Selektivität und Vorteil zwei unterschiedliche Kriterien darstellen, vgl. *EuG*, Urt. v. 15.07.2020 – T-778/16 und T-892/16 (*Irland/Kommission),* ECLI:EU:T:2020:338, Rn. 133 ff; in der Rechtssache Starbucks hat das Gericht darauf hingewiesen, dass der Ansatz der Kommission, die Kriterien des Vorteils und der Selektivität gemeinsam zu prüfen, nicht für sich genommen falsch ist, da sowohl der Vorteil als auch sein selektiver Charakter geprüft werden. Das Gericht hat es jedoch in diesem Verfahren für sachdienlich gehalten, zunächst zu prüfen, ob die Kommission zu Recht das Vorliegen eines Vorteils feststellen konnte, bevor es gegebenenfalls die Frage prüft, ob dieser Vorteil als selektiv anzusehen war, vgl. Urt. v. 24.09.2019 – T-760/15, T-636/16 (*Niederlande/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:669, Rn. 129; Gleiches gilt für die Rechtssache FIAT, vgl. Urt. v. 24.09.2019 – T-755/15 und T-759/15 (*Luxemburg/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:670, Rn. 122.

zwingend ist. Dieser Vergleich ist aber normalerweise im Rahmen der Selektivität vorzunehmen. Dies hätte zur Folge, dass die Prüfung der Begünstigung mit der Selektivitätsprüfung gemeinsam zu erörtern wäre.[241] Die Alternative besteht darin, zunächst das Vorliegen einer Begünstigung und ggf. im Anschluss zu prüfen, ob diese Begünstigung selektiv ist.[242] Unumstritten ist jedenfalls, dass diese beiden Tatbestandsmerkmale eng miteinander verzahnt sind und nur in einem konsistenten Gesamtkonstrukt einen Sinn ergeben können.

[241] So vertreten von *M. Lang*, ÖStZ 2011, 593, (596); weitergehende Argumentation vgl. *M. Lang*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State aid law and business taxation, S. 28 ff; *Grube*, Der Einfluss des unionsrechtlichen Beihilfenverbots auf das deutsche Steuerrecht, Diss., 2014, S. 50; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.28; differenzierend insoweit, als eine gemeinsame Prüfung nur bei steuerlichen Einzelbeihilfen vorzunehmen sei, siehe *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 166.

[242] Eine Trennung wird vertreten von *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, Rn. 13 ff; *Jennert/Ellenrieder*, EWS 2011, 305, (307); *GA Leger*, Schlussanträge v. 09.02.2006 – C-182/03 u. C-217/03 (*Forum 187),* ECLI:EU:C:2006:89, Rn. 238; *Evans*, European Community law of state aid, 1997, S. 47; *Schmidt*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 39, (41 ff.); insgesamt zu diesem Thema und m.w.N. vgl. *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Wien, 18. und 19. September 2017, 535, (537 ff.).

Unabhängig von einer gemeinsamen oder getrennten Prüfung hat die *Kommission* in Bezug auf die Begünstigung nachzuweisen, dass die fragliche Maßnahme die finanzielle Lage des Begünstigten verbessert.[243] In Bezug auf die Selektivität hat die *Kommission* nachzuweisen, dass die Begünstigung keinen anderen Unternehmen zugutekommt, die sich im Hinblick auf das mit dem Bezugssystem verfolgte Ziel in einer ähnlichen tatsächlichen und rechtlichen Situation wie der Begünstigte befinden.[244]

Ob eine gemeinsame oder getrennte Prüfung erfolgt, hängt u.a. von der gewählten Definition der Begünstigung ab. Der *EuGH* und die h.M. im Schrifttum gehen davon aus, dass eine Begünstigung bestimmter Unternehmen und damit ein selektiver Vorteil vorliegt, wenn ein Unternehmen eine wirtschaftliche Vergünstigung erhält, die es unter normalen

243 *EuGH*, Urt. v. 2.7.1974 – 173/73 (*Italien/Kommission),* ECLI:EU:C:1974:71, Slg. 1974, 709, Rn. 33; *EuG*, Urt. v. 15.07.2020 – T-778/16 und T-892/16 (*Irland/Kommission),* ECLI:EU:T:2020:338, Rn. 134.

244 *EuGH*, Urt. v. 08.09.2011 – C-78/08, C-79/08 und C-80/08 (*Paint Graphos),* ECLI:EU:C:2011:550, Slg. 2011, I-766, Rn. 49; *EuG*, Urt. v. 15.07.2020 – T-778/16 und T-892/16 (*Irland/Kommission),* ECLI:EU:T:2020:338, Rn. 134.

Marktbedingungen nicht erhalten hätte.[245] Eine Begünstigung ist nicht deshalb ausgeschlossen, weil die Marktbedingungen für Unternehmen in *anderen Mitgliedstaaten* günstiger sind und der die begünstigende Maßnahme ergreifende Mitgliedstaat daraus resultierende Wettbewerbsnachteile der „eigenen“ Unternehmen ausgleichen will.[246]

[245] Siehe *EuGH*, Urt. v. 29.06.1999 – C-256/97 (*Déménagements-Manutention Transport SA (DMT)),* ECLI:EU:C:1999:332, Slg. 1999, I-03913, Rn. 22; Urt. v. 11.07.1996 – C-39/94 (*Syndicat français de l'Express international (SFEI)/La Poste),* ECLI:EU:C:1996:285, Slg. 1996, I-03547, Rn. 60; *GA Cosmas*, Schlussanträge v. 13.05.1997 – C-353/95 (*Ladbroke),* ECLI:EU:C:1997:223, Rn. 30; *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Bd. 5, Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 1 Rn. 40; *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 107 Rn. 52; *Cremer*, in: Calliess/Ruffert/Kluth (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 107 Rn. 10; *Kühling*, in: Streinz/Michl/Bings u. a. (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 107 Rn. 28; *Kliemann/Mederer*, in: Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Art. 107 Rn. 39; *Götz*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, H. III. Rn. 72; zu dem gesamten Diskurs siehe *Grube*, Der Einfluss des unionsrechtlichen Beihilfenverbots auf das deutsche Steuerrecht, Diss., 2014, S. 48 ff; *Jozipovic*, Die Anwendung des EU-Beihilfenrechts auf das internationale Steuerrecht, 2018, S. 116 ff.

[246] *EuGH*, Urt. v. 03.03.2005 – C-172/03 (*Wolfgang Heiser/Finanzamt Innsbruck),* ECLI:EU:C:2005:130, Slg. 2005, I-01627, Rn. 52-54; *EuG*, Urt. v. 29.09.2000 – T-55/99 (*Confederación Española de Transporte de Mercancías/Kommission),* ECLI:EU:T:2000:223, Slg. 2000, 3207, Rn. 85; *EuGH*, Urt. v. 09.06.2011 – C-71/09 (*Comitato, Venezia vuole vivere'/Kommission),* ECLI:EU:C:2011:368, Slg. 2011, I-04727, Rn. 95.

Überträgt man die Definition der Rspr. einer Begünstigung auf das Steuerrecht, liegt eine solche vor, wenn ein Unternehmen eine steuerliche Vergünstigung erhält, die es unter normalen steuerlichen Bedingungen nicht erhalten hätte. Hieran entzünden sich bezüglich des Steuerrechts gleich zwei grundlegende Fragestellungen:

1. Was ist eine steuerliche Begünstigung?
2. Was sind normale steuerliche (Rahmen)Bedingungen?

Bei der ersten Frage geht es darum, inwiefern eine steuerliche Einzelmaßnahme oder ein Steuergesetz eine begünstigende Wirkung haben kann. Mit dieser Frage beschäftigen sich die europäischen Gerichte und die *Kommission* regelmäßig nicht bzw. m.E. nicht ausführlich genug.[247] Der Grund dafür ist, dass im Falle einer finanziellen Besserstellung durch eine steuerliche Regelung das Vorliegen eines Vorteils (d.h. eine Begünstigung) ohne nähere Prüfung bejaht wird.

[247] Gl.A. *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.12.

Diese Vorgehensweise entspricht m.E. nicht den gesetzlichen Vorgaben (Art. 107 Abs. 1 AEUV), weil der Beihilfetatbestand *sowohl* eine Begünstigung *als auch* eine selektive Behandlung („bestimmter“) enthält. Die europäischen Gerichte und die *Kommission* verkürzen diese *zwei* Tatbestandsmerkmale aber im Steuerrecht faktisch auf *eine* reine Selektivitätsprüfung,[248] ohne dass das Tatbestandsmerkmal „Begünstigung“ eine selbstständige Substanz hat. Es kommt nämlich dann regelmäßig (nur) zu einer Selektivitätsprüfung, in die das Merkmal der Begünstigung lediglich implementiert wird.[249] Besonders im Steuerrecht sind aber die Fragen, was eine Begünstigung bzw. ein Vorteil ist und wie dies im Einzelfall zu bestimmen ist, von erheblicher Bedeutung. Dieser ersten Frage

[248] Auch Irland hat in Rechtssache Apple geltend gemacht, die Kommission habe dadurch, dass sie die Kriterien des Vorteils und der Selektivität miteinander fusioniert habe, in der Rechtsprechung anerkannte Grundsätze missachtet, vgl. *EuG*, Urt. v. 15.07.2020 – T-778/16 und T-892/16 (*Irland/Kommission),* ECLI:EU:T:2020:338, Rn. 133; kritisch dazu auch *Jaeger*, EuZW 2020, 18, (19): „Dies vermengt die an sich getrennten Tatbestandsmerkmale der Selektivität und der Begünstigung zu einem.“.

[249] So beispielsweise bei *Europäische Kommission*, Beschluss v. 30.08.2016 – C(2016) 5605, SA.38373 (*Apple)*; es geht aber auch umgekehrt, indem die Selektivitätsprüfung ein Teil des Tatbestandsmerkmals „Begünstigung“ ist, siehe *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Bd. 5, Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 1 unter III.

wird in dieser Arbeit im vorliegenden Kapitel nachgegangen, da sie die „Begünstigung“ i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV betrifft.

Die zweite, davon zu trennende Frage betrifft die „normale“ Besteuerung. Es ist verfehlt, eine einzelne Ausnahme in einem Steuergesetz herauszugreifen und aufgrund einer finanziellen Besserstellung einer Gruppe von Steuerpflichtigen daraus auf eine selektive, begünstigende Behandlung zu schließen. Denn Steuergesetze sind naturgemäß von komplexen und verschachtelten Regel-Ausnahme-Verhältnissen geprägt. Das bezieht sich nicht nur auf ein einzelnes Steuergesetz, sondern auch auf wechselseitige Beziehungen zwischen den einzelnen Steuergesetzen. Beispielsweise muss in Deutschland die ertragssteuerliche Belastung in der Regel als Ganzes gesehen werden. Eine isolierende Betrachtung der Gewerbesteuer – ohne dabei die Einkommensteuer bzw. die Körperschaftsteuer in den Blick zu nehmen – kann zu falschen Grundannahmen und systemwidrigen Schlussfolgerungen führen. Diese zweite Frage soll wiederum im darauffolgenden Kapitel im Rahmen der Selektivitätsprüfung behandelt werden (siehe III.).

2. Zur Begünstigung durch eine Beihilfe

Eine Begünstigung ist ein relativer Begriff, der als solcher vollkommen inhaltsleer ist. Eine Zuwendung von 100 € kann beispielsweise begünstigend sein, wenn vergleichbare Subjekte (Vergleichsgruppe) keine Zuwendung erhalten. Jedoch ist diese Zuwendung nicht mehr begünstigend, wenn der Vergleichsgruppe 200 € zugewendet werden. Daraus wird deutlich: Eine Begünstigung kann in keinem denkbaren Fall isoliert festgestellt werden. Denn Begünstigung bedeutet wortwörtlich, dass etwas günstig oder günstiger *im Verhältnis* zu einem Vergleichsobjekt ist.

Es muss also gemessen werden, ob im Verhältnis zu vergleichbaren Subjektiven eine Besserstellung vorliegt. Dafür ist wiederum auf den von *Klein* stammenden Satz zurückzugreifen: „Wer messen will, braucht […] einen Maßstab“[250]. Es muss ein Vergleichsmaßstab vorhanden sein, damit die konkrete Maßnahme in ein Verhältnis gesetzt werden

[250] In einem anderen Zusammenhang, aber gleichwohl zutreffend, siehe *M. Klein*, Die nicht "angemessene rechtliche Gestaltung" im Steuerumgehungstatbestand des § 42 AO, 1994, S. 99.

kann. Da es hier um wirtschaftliche Sachverhalte („Unternehmen oder Produktionszweige“) geht, muss auch der Vergleichsmaßstab ein wirtschaftlicher sein. Die Unternehmen konkurrieren am Markt, sodass die Rahmenbedingungen von der Marktwirtschaft bestimmt werden. Aus diesen Gedanken heraus wurde ein Vergleichsmaßstab dergestalt entwickelt, dass eine Begünstigung vorliegt, wenn ein Unternehmen eine wirtschaftliche Vergünstigung erhält, die es unter normalen Marktbedingungen nicht erhalten hätte.[251]

a) Die normalen Marktbedingungen: Allgemeine Grundsätze

Die Feststellung einer Begünstigung erfordert demnach die Ermittlung der normalen Marktbedingungen. Welche Bedingungen am Markt „normal“ sind, hängt von der Form des

[251] *EuGH*, Urt. v. 29.06.1999 – C-256/97 (*Déménagements-Manutention Transport SA (DMT)),* ECLI:EU:C:1999:332, Slg. 1999, I-03913, Rn. 22; Urt. v. 11.07.1996 – C-39/94 (*Syndicat français de l'Express international (SFEI)/La Poste),* ECLI:EU:C:1996:285, Slg. 1996, I-03547, Rn. 60; *EuG*, Urt. v. 10.05.2000 – T-46/97 (*SIC/Kommission),* ECLI:EU:C:2000:123, Slg. 2000, II-2125, Rn. 78; Urt. v. 06.03.2003 – T-228/99 und T-233/99 (*Westdeutsche Landesbank Girozentrale/Kommission),* ECLI:EU:T:2003:57, Rn. 207.

staatlichen Handels ab. Grundsätzlich sind zwei unterschiedliche Konstellationen von staatlichem Handeln zu unterscheiden. Einerseits kann der Staat in den Markt eingreifen, indem er in seiner Funktion als Hoheitsträger[252] agiert. Hierbei handelt es sich um ein staatsrechtliches Über-/Unterordnungsverhältnis. Der Staat gewährt in diesem Fall „von oben“ eine Begünstigung gegenüber einzelnen Marktteilnehmern.

Andererseits sind davon die Fälle zu unterscheiden, in denen eine wirtschaftliche Marktbeteiligung des Staates vorliegt. Hierbei tritt der Staat beispielsweise als öffentlicher Nachfrager oder als Leistungsanbieter auf. Er agiert daher nicht in einem Über-/Unterordnungsverhältnis, sondern vielmehr gleichrangig als Wettbewerber am Markt.

(1) Der Staat als Hoheitsträger

In der erstgenannten Konstellation, d.h. die Fälle des hoheitlichen Handelns, bestimmt sich die Feststellung einer

[252] *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Bd. 5, Beihilfenrecht, Rn. 41, 64 ff.

Begünstigung danach, ob die konkrete Zuwendung mit den Grundsätzen einer marktwirtschaftlichen Ordnung (Art. 119 Abs. 1, 120 Satz 2 AEUV) vereinbar ist.[253] Das ist keine rein empirische, sondern eine normative Betrachtungsweise.[254] Zu den Grundsätzen einer marktwirtschaftlichen Ordnung gehört etwa, dass Unternehmen ihre Produktions- und Investitionskosten[255] sowie die mit der Umstellung auf neue Technologien verbundenen Kosten[256] selbst zu tragen haben. Allgemein ist der marktwirtschaftlichen Ordnung immanent, dass Entscheidungs- und Handlungsrechte durch Private getroffen werden und diese wiederum grundsätzlich für ihr Handeln am Markt selbst haften. Daraus folgt, dass private Unternehmer selbst die Chancen und Risiken ihres Handelns übernehmen müssen. Überdies verhält sich die

[253] Generell in diesem Zusammenhang mit vielen grundlegenden Überlegungen siehe *GA Darmon*, Schlussanträge v. 22.02.1991 – C-72/91 und C-73/91, Slg. 1993 (*Sloman Neptun)*, I-887.

[254] *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Bd. 5, Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 1 Rn. 42.

[255] *GA Darmon*, Schlussanträge v. 22.02.1991 – C-72/91 und C-73/91, Slg. 1993 (*Sloman Neptun)*, I-887, Rn. 55.

[256] *EuG*, Urt. v. 06.10.2009 – T-8/06 (*FAB/Kommission),* ECLI:EU:T:2009:386, Slg. 2009, II-196, Rn. 52.

marktwirtschaftliche Ordnung gegenüber der Eigentumsordnung neutral, Art. 345 AEUV.[257]

Die Grundsätze dieser marktwirtschaftlichen Ordnung sind nach der Rechtsprechung beispielsweise verletzt, wenn ein Mitgliedstaat sog. verlorene Kosten („stranded costs“) ausgleicht.[258] Im konkreten Fall wurden diese Aufwendungen von einem italienischen Elektrizitätsunternehmen vor der Liberalisierung des Marktes getätigt.

Ferner hat sich der *EuGH* mit der Frage beschäftigt, ob öffentliche Zuschüsse, die ein Unternehmen zur Erbringung von Verkehrsleistungen erhält, dem Beihilfetatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV unterliegen, obwohl sie diejenigen Mehrkosten ausgleichen, die gerade durch die Bedienung ansonsten unrentabler Strecken entstehen.[259] In der viel beachteten Rechtssache „Altmark Trans“ hat der *EuGH* einerseits

[257] *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 19.07.2016 – ABl. 2016 C 262, 1 (*Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV)*, Rn. 73.
[258] *EuG*, Urt. v. 11.02.2009 – T-25/07 (*Iride),* ECLI:EU:T:2009:33, Slg. 2009, II-245.
[259] *EuGH*, Urt. v. 24.07.2003 – C-280/00 (*Altmark Trans),* ECLI:EU:C:2003:415, Slg. 2003, I-7747; dazu *Kühling*, in: Streinz/Michl/Bings u. a. (Hrsg.), EUV/AEUV, Rn. 40 ff.

anerkannt, dass Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse finanziell unterstützt werden dürfen. Andererseits wurden die sog. Altmark-Trans-Kriterien[260] aufgestellt. Sofern diese kumulativ[261] erfüllt sind, liegt von vornherein keine Begünstigung und somit auch keine Beihilfe vor.

(2) Der Staat als Wettbewerber

Hiervon zu unterscheiden ist die Situation, in der der Staat als Wettbewerber selbst in den Markt eintritt. In dieser Konstellation bemisst sich das, was „normale Marktbedingungen" sind, abweichend von den Fällen, in denen der Staat in seiner Funktion als Hoheitsträger handelt. Ist der Staat selbst Wettbewerber, ist ein Maßstab anzulegen, der sich am marktwirtschaftlichen Verhalten eines auf den eigenen Vorteil bedachten Wirtschaftsbeteiligten orientiert.[262] Es ist

---

[260] Zu den einzelnen vier Kriterien siehe ausführlich *Kühling*, in: Streinz/Michl/Bings u. a. (Hrsg.), EUV/AEUV, Rn. 42, 47 ff.

[261] *EuGH*, Urt. v. 24.07.2003 – C-280/00 (*Altmark Trans),* ECLI:EU:C:2003:415, Slg. 2003, I-7747, Rn. 94; vgl. auch *C. Koenig/Haratsch*, ZUM 2003, 804 (805).

[262] *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Bd. 5, Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 1 Rn. 41, 60 ff.

demnach das Verhalten „normal“, das die privaten Marktteilnehmer untereinander pflegen.

Für die Konkretisierung dieses Maßstabs wurden unterschiedliche Methoden entwickelt. Eine wesentliche Bedeutung hat dabei der sog. Privat-Investor-Test („private investor test“) eingenommen. Dieser wurde von der *Kommission*[263] und dem *EuGH*[264] unter Rückgriff auf den Grundsatz der Gleichbehandlung von öffentlichen und privaten Unternehmen (Art. 106 Abs. 1 AEUV) entwickelt. Danach ist zu prüfen, ob ein privater Investor von vergleichbarer Größe wie die Verwaltungseinrichtung des öffentlichen Sektors in vergleichbarer Lage hätte veranlasst werden können, Kapitalhilfen dieses Umfangs zu gewähren.[265]

---

[263] *Europäische Kommission*, Bull. EG 1984/9 (*Leitlinien für Beteiligung der öffentlichen Hand am Kapital von Unternehmen)*, S. 104 ff; Mitteilung v. 17.01.2014 (*Entwurf einer Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV)*, Rn. 76 ff.
[264] *EuGH*, Urt. v. 16.05.2002 – C-482/99 (*Frankreich/Kommission (Stardust Marine)),* ECLI:EU:C:2002:294, Slg. 2002, I-4397.
[265] *EuGH*, Urt. v. 16.05.2002 – C-482/99 (*Frankreich/Kommission (Stardust Marine)),* ECLI:EU:C:2002:294, Slg. 2002, I-4397, Rn. 70.

b) Minderung von Belastungen als Begünstigung

Wenn ein Unternehmen besonderen Belastungen ausgesetzt ist, stellt sich die Frage, ob ein Ausgleich oder zumindest eine Minderung dieser Belastungen auch eine Begünstigung dieses Unternehmens darstellt. In diesen Fällen handelt der Staat in seiner Funktion als Hoheitsträger, sodass auf den bereits skizzierten Maßstab der marktwirtschaftlichen Ordnung abzustellen ist. Aus den Grundsätzen einer marktwirtschaftlichen Ordnung folgt, dass Unternehmen ihre Belastungen, seien es auch Sonderlasten, in aller Regel selbst zu kompensieren haben. Insofern hat der *EuGH* zutreffend entschieden, dass Ausgleichsmaßnahmen, die ein Mitgliedstaat tätigt, um ungünstige ökonomische Umstände für bestimmte Unternehmen zu erleichtern oder vollständig zu kompensieren, eine Begünstigung darstellen.[266] Hierzu zählen auch die bereits erwähnten sog. verlorenen Kosten, die vor der Liberalisierung

[266] *EuGH*, Urt. v. 09.06.2011 – C-71/09 (*Comitato, Venezia vuole vivere'/Kommission),* ECLI:EU:C:2011:368, Slg. 2011, I-04727; dazu *Kliemann/Mederer*, in: Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Rn. 40.

eines Marktes getätigt wurden.[267] Es lässt sich demnach festhalten, dass grundsätzlich die Minderung oder die vollständige Kompensation von Belastungen auch zu einer Begünstigung führt.

c) Unmittelbare und mittelbare Vergünstigungen

Der tatsächliche Empfänger einer staatlichen Vergünstigung ist der unmittelbar Begünstigte der Beihilfe. Es sind aber auch mittelbare Vorteilsgewährungen[268] vom Beihilfenrecht umfasst. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die Begünstigung nicht beim Empfänger verbleibt, sondern an andere Unternehmen weitergereicht wird.[269] Dann profitieren diese Unternehmen im Ergebnis von der Beihilfe und sind daher mittelbar Begünstigte. Denkbar ist aber auch, dass der Vorteil zwar nicht weitergereicht

[267] *EuG*, Urt. v. 11.02.2009 – T-25/07 (*Iride),* ECLI:EU:T:2009:33, Slg. 2009, II-245.
[268] *Götz*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, H. III. 2. e) ccc), Rn. 75 u. 76.
[269] *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Bd. 5, Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 1 Rn. 57.

wird, jedoch ebenfalls anderen, nicht unmittelbar Begünstigten zugutekommt.[270]

Besonders plastisch wird die mittelbare Begünstigung bei der Förderung von Risikokapital („venture capital").[271] Unmittelbar profitieren davon diejenigen, deren Investitionskapital aufgestockt wird, d.h. die Risikokapitalgeber. Es liegt aber auf der Hand, dass auch solche Unternehmen profitieren, in die der Risikokapitalgeber letztlich investiert. In diese Unternehmen fließt im Ergebnis die Liquidität, wenngleich der Risikokapitalgeber im Gegenzug zum Anteilseigner wird. Die Risikokapitalempfänger – in der Regel sog. Start-Ups – sind demnach mittelbar Begünstigte. Hinzu kommen aber auch noch die Intermediäre des Risikokapitalgebers. Zu konstatieren ist demzufolge, dass Begünstigter nicht nur der unmittelbare Empfänger ist, sondern auch solche Beteiligte, die auf anderem

[270] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 20.09.2011 – SA.29383 (*HSH Nordbank)*, Rn. 247, die Rekapitalisierungsbeihilfe der Mehrheitsaktionäre zugunsten der HSH Nordbank begünstigte auch die Minderheitsaktionäre.
[271] *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 22.01.2014 – ABl. 2014 Nr. C 19/4 (*Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Förderung von Risikofinanzierungen)*, Rn. 31–45.

Wege – nämlich mittelbar – in den Genuss der Vergünstigung kommen.

3. Zur Begünstigung durch eine steuerliche Beihilfe

Bei steuerrechtlichen Sachverhalten ergeben sich im Hinblick auf das Tatbestandsmerkmal der Begünstigung mannigfaltige Probleme und diffizile Fragestellungen. Dies liegt vor allem daran, dass bei Einführung des Beihilfeverbots nicht die Steuergesetze der Mitgliedstaaten im Fokus standen, sondern „klassische“ Subventionen verhindert werden sollten.

Die Begünstigungsprüfung unterscheidet sich schon deshalb von allen nichtsteuerlichen Beihilfen, weil Steuern voraussetzungslos geschuldet werden. Deshalb stellt sich die Frage der Gegenleistung – zumindest in aller Regel – nicht. Im deutschen Recht ist dies durch § 3 Abs. 1 AO kodifiziert. Da eine Gegenleistung des Steuerpflichtigen schon definitorisch nicht vorliegt, helfen viele klassische Instrumente der Begünstigungsprüfung im Beihilfenrecht nicht weiter. Aus diesem Grund erschöpft sich die Prüfung, ob eine steuerliche Maßnahme eine Begünstigung i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV

darstellt, auf die Frage nach der Abweichung vom steuerlichen Regelfall.[272] Das ist bei steuerlichen Beihilfen die Gretchenfrage, die mangels der Existenz einer „Normalbesteuerung" erhebliche Probleme bereitet. Beispiele für steuerliche Begünstigungen[273] – oftmals als Vorteil bezeichnet – sind außergewöhnliche oder beschleunigte Abschreibungsmöglichkeiten[274] sowie gewinnmindernde Übertragungen von stillen Reserven[275]. Die genannten Fälle beziehen sich auf die Steuerfestsetzung. Vorteile können aber auch darüber hinaus auf Ebene der Steuererhebung gewährt

[272] Vgl. *T. Jäger*, in: Montag/Säcker (Hrsg.), Münchener Kommentar Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht, Band 5: Beihilfenrecht, E. Rn. 75.

[273] *T. Jäger*, in: Montag/Säcker (Hrsg.), Münchener Kommentar Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht, Band 5: Beihilfenrecht, E. Rn. 13 mit weiteren Beispielen; vgl. zu Vorteilsgewährungen auch *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 143 ebenfalls mit weiteren Beispielen.

[274] *EuGH*, Urt. v. 21.12.2016 – C-20/15 P, C-21/15 P (*Kommission/World Duty Free Group),* ECLI:EU:C:2016:981, EuZW 2017, 219.

[275] *EuGH*, Urt. v. 19.09.2000 – C-156/98 (*Deutschland/Kommission),* ECLI:EU:C:2000:467, Slg. 2000, I-06857, Rn. 8.

werden. Dazu zählen Steuerstundungen[276] oder Steueramnestien[277].

Im Folgenden soll zunächst der Maßstab für eine steuerliche Begünstigung präzisiert werden (unter a)). Sodann wird das Tatbestandsmerkmal der Begünstigung im Hinblick auf steuerliche Beihilferegelungen (unter b)) und steuerliche Einzelbeihilfen (unter c)) untersucht.

a) Der Maßstab für eine steuerliche Begünstigung

Zu Beginn stellt sich die Frage, nach welchem Maßstab sich die Begünstigung durch eine steuerliche Maßnahme beurteilt. Das richtet sich wiederum danach, in welcher Funktion der Staat bei steuerrechtlichen Sachverhalten agiert.

Die Handlungsinstrumente sind einerseits Einzelmaßnahmen der Verwaltung in Form von Steuerbescheiden und andererseits

[276] *EuGH*, Urt. v. 19.09.2000 – C-156/98 (*Deutschland/Kommission),* ECLI:EU:C:2000:467, Slg. 2000, I-06857, Rn. 24.
[277] *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 10.12.1998 – Abl. 1998 C 384/3 (*Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen und Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung)*, Rn. 9.

allgemeine Regelungen der Legislative in Form von Steuergesetzen. In beiden Konstellationen tritt der Staat nicht selbst in den Wettbewerb ein, sondern handelt in seiner Funktion als Hoheitsträger (Steuerhoheit). Es ist somit im Grundsatz der Maßstab der marktwirtschaftlichen Ordnung gem. Art. 119 Abs. 1, 120 Satz 2 AEUV anzuwenden. Es ist danach zu fragen, ob eine steuerliche „Zuwendung" nach den Grundsätzen einer marktwirtschaftlichen Ordnung gewährt werden durfte. Dabei muss allerdings berücksichtigt werden, dass das Steuerrecht in aller Regel keine Zuwendungen im eigentlichen Sinne kennt, sondern vielmehr Belastungen auferlegt. Wie bereits ausgeführt worden ist, kann eine Begünstigung aber auch in der Minderung von Belastungen bestehen, sodass auch „steuerliche Zuwendungen" möglich sind.

(1) Das Kriterium der marktwirtschaftlichen Ordnung

Für die Beurteilung, ob eine Begünstigung i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV vorliegt, ist demnach die marktwirtschaftliche Ordnung (Art. 119 Abs. 1, 120 Satz 2 AEUV) als Hauptkriterium heranzuziehen. Im Rahmen der klassischen

Auslegung wurden bereits allgemeine Grundsätze hierzu erläutert. Fraglich ist an dieser Stelle, welche Schlussfolgerungen aus der marktwirtschaftlichen Ordnung für steuerliche Maßnahmen abzuleiten sind.

Die marktwirtschaftliche Ordnung setzt eine gleichmäßige Behandlung der Wirtschaftsteilnehmer voraus. Das spiegelt sich in der Rechtsordnung wider, die eine gleichmäßige Behandlung vorschreibt.[278] Im Steuerrecht folgt daraus vor allem das Prinzip der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit.[279] Der Staat ist im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung

[278] In Deutschland folgt dies aus Art. 3 Abs. 1 GG, zum unionsrechtlichen Gleichheitssatz vgl. *Kokott/Dobratz*, Der unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz im Europäischen Steuerrecht, 2015; *Taboada*, in: Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, 583.

[279] Vgl. zur Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit *Schön*, in: Hüttemann (Hrsg.), Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, 34. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Nürnberg, 14. und 15. September 2009, 29; insgesamt zum Gleichheitssatz siehe *Huster*, Rechte und Ziele - Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes, Diss., 1993, passim; siehe auch *Meyer*, Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem, 2013; *Crezelius*, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, 1983.

verpflichtet, gesetzlich auferlegte Steuern auch tatsächlich von (allen) Steuerpflichtigen zu erheben.

Von dieser Pflicht zur Durchsetzung des Steueranspruchs ist die Frage zu unterscheiden, ob die marktwirtschaftliche Ordnung dazu zwingt, dass ein Staat – möglicherweise bestimmte Bereiche – überhaupt besteuert. Man könnte hier argumentieren, dass die Nichtbesteuerung bestimmter Lebenssachverhalte, bestimmter Güter oder bestimmter Handelsketten eine Begünstigung für die von einer Steuer „verschonten" Unternehmen darstellen könne.[280] Wenngleich mit einer Nichtbesteuerung auch Belastungsungleichheiten einhergehen, kann eine solche Besteuerungspflicht nicht aus der marktwirtschaftlichen Ordnung abgeleitet werden. Denn eine gleichmäßige Besteuerung der Wirtschaftsteilnehmer kann auch in einer (gleichmäßigen) Nichtbesteuerung bestehen.

[280] Dazu z.B. *EuGH*, Urt. v. 26.04.2018 – C-233/16 (*ANGED),* ECLI:EU:C:2018:280, BeckEuRS 2018, 570524.

(2) Gemeinsame und getrennte Vorteilsprüfung

Die marktwirtschaftliche Ordnung enthält aber m.E. keine Vorgaben, die über die Frage der Besteuerungspflicht hinausgehen. Für die Frage, ob eine Begünstigung im Steuerrecht vorliegt, kommt es maßgeblich darauf an, ob ein steuerlicher Vorteil gewährt worden ist. Von diesem Merkmal hängt häufig maßgeblich ab, ob die fragliche Maßnahme als Beihilfe gem. Art. 107 Abs. 1 AEUV zu qualifizieren ist. Im Laufe der Zeit haben sich unterschiedliche Definitionsansätze zu diesem Merkmal herausgebildet.

(a) Gemeinsame Prüfung des „selektiven Vorteils“

Teilweise wird keine Vorteilsprüfung vorgenommen, sondern stets das Vorliegen eines „selektiven Vorteils“ geprüft. Diese

Vorgehensweise wird überwiegend von der *Kommission*[281] und auch vom *EuGH*[282] praktiziert.

Die *Kommission* hat sich in der Vergangenheit ausgiebig mit dem Merkmal des Vorteils beschäftigt.[283] Die Ausführungen basieren auf der Grundannahme, wonach das Verhalten öffentlicher Stellen mit dem Verhalten ähnlicher privater

281 *Europäische Kommission*, Beschluss v. 30.08.2016 – C(2016) 5605, SA.38373 (*Apple)*, Rn. 244; Beschluss v. 04.07.2016 – C(2016) 4049, SA.41187 (*Gesundheitsbeitrag für Tabakindustrie in Ungarn)*, Rn. 38; Beschluss v. 21.10.2015 – C(2015) 7152, SA.38375 (*FIAT)*, Rn. 216; Beschluss v. 21.10.2015 – C(2015) 7143, SA.38374 (*Starbucks)*, Rn. 229; Beschluss v. 26.01.2011 – K(2011) 275 (*KStG, Sanierungsklausel)*, Rn. 51; getrennte Prüfung hingegen im Beschluss v. 02.04.2019 – C(2019) 2526, SA.44896 (*CFC Group Financing Exemption)*, Rn. 96 ff. u. Rn. 102 ff.

282 Kürzlich *EuGH*, Urt. v. 16.03.2021 – C-562/19 P, (*Kommission/Polen),* ECLI:EU:C:2021:201, Rn. 27; Urt. v. 21.12.2016 – C-20/15 P, C-21/15 P (*Kommission/World Duty Free Group),* ECLI:EU:C:2016:981, EuZW 2017, 219, Rn. 53; Urt. v. 16.07.2015 – C-39/14 (*BVVG),* ECLI:EU:C:2015:470, Rn. 24.

283 *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 19.07.2016 – ABl. 2016 C 262, 1 (*Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV)*, Rn. 66 ff; Beschluss v. 20.06.2018 – C(2018) 3839, SA.44888 (*Engie)*, Rn. 163 ff; Beschluss v. 26.01.2011 – K(2011) 275 (*KStG, Sanierungsklausel)*, Rn. 51 ff; Beschluss v. 30.08.2016 – C(2016) 5605, SA.38373 (*Apple)*, Rn. 223; Beschluss v. 04.10.2017 – C(2017) 6740, SA.38944 (*Amazon)*, Rn. 401 ff; Beschluss v. 21.10.2015 – C(2015) 7152, SA.38375 (*FIAT)*, Rn. 191 ff; Beschluss v. 18.12.2018 – C(2017) 8753, SA.46470 (*Inter IKEA)*, Rn. 110 ff; Beschluss v. 11.01.2016 – C(2015) 9837, SA.37667 (*Excess Profit exemption in Belgium)*, Rn. 118 ff; Beschluss v. 02.04.2019 – C(2019) 2526, SA.44896 (*CFC Group Financing Exemption)*, Rn. 96 ff.

Wirtschaftsbeteiligter, die unter normalen Marktbedingungen tätig sind, verglichen wird.[284] Anhand dessen ist zu ermitteln, ob der Gegenseite durch die wirtschaftlichen Transaktionen dieser Stellen ein Vorteil gewährt worden ist. Es bereitet mitunter Schwierigkeiten zu ermitteln, unter welchen Voraussetzungen die *Kommission* einen „Vorteil“ annimmt, weil sie in der Regel keine Trennung von Selektivität und Begünstigung vornimmt, sondern stattdessen stets das Vorliegen eines „selektiven Vorteils“ prüft. In der Rechtssache „Engie“ führt die *Kommission* aber Folgendes aus:

„Wenn eine vom Staat erlassene Maßnahme die Nettofinanzlage eines Unternehmens verbessert, liegt ein Vorteil im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV vor. Bei der Feststellung des Vorliegens eines Vorteils ist auf die Wirkung der Maßnahme selbst hinzuweisen. Bei steuerlichen Maßnahmen kann ein Vorteil durch verschiedene Arten der Verringerung der Steuerlast eines Unternehmens gewährt werden, insbesondere

[284] *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 19.07.2016 – ABl. 2016 C 262, 1 (*Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV)*, Rn. 75.

durch eine Verringerung der Bemessungsgrundlage oder der Höhe der Steuerlast.“[285]

Die *Kommission* nimmt demnach an, dass eine Begünstigung (immer) dann vorliegt, wenn sich die „Nettofinanzlage“ des Unternehmens verbessert. Diese Aussage ist zu hinterfragen.

Zunächst einmal ist die Definition so weitgehend, dass das Tatbestandsmerkmal „Begünstigung“ bei steuerlichen Sachverhalten jegliche Substanz verliert. Jedem Beihilfeprüfverfahren ist immanent, dass ein oder mehrere Unternehmen eine Art von „Zuwendung“ im weiteren Sinne erhalten haben; ansonsten wäre das Beihilfeprüfverfahren nicht eröffnet worden. In diesen Fällen liegt es auf der Hand, dass sich die finanzielle Lage des Unternehmens auch verbessert hat. Die *Kommission* übergeht somit m.E. ein gesetzliches Tatbestandsmerkmal des Art. 107 Abs. 1 AEUV, indem sie eine Definition wählt, die nahezu immer erfüllt ist.

Hinzu kommt, dass das Kriterium vollkommen unspezifisch ist. Nach Ansicht der *Kommission* soll die finanzielle Lage nach der

[285] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 20.06.2018 – C(2018) 3839, SA.44888 (*Engie)*, Rn. 163.

Maßnahme mit der Lage verglichen werden, in der sich das Unternehmen befinden würde, wenn die Maßnahme nicht durchgeführt worden wäre.[286] Die Nettofinanzlage eines Unternehmens wird aber durch vielfältige Faktoren beeinflusst. Wie soll festgestellt werden, ob sich die finanzielle Lage nicht etwa aufgrund der staatlichen Maßnahme, sondern aufgrund eines plötzlichen Auftragsbooms verbessert hat? Oder umgekehrt: Wie ist mit Fällen umzugehen, in denen die staatliche Maßnahme eine finanzielle Zuwendung darstellt, sich die finanzielle Lage des Unternehmens aber insgesamt aufgrund eines Auftragseinbruchs verschlechtert?

Im ersten Fall würde die *Kommission* einen Vorteil annehmen, obwohl sich die finanzielle Lage nicht aufgrund der staatlichen Maßnahme, sondern aufgrund der betriebswirtschaftlichen Situation erhöht hat. Im zweiten Fall läge nach Anwendung der oben genannten Definition wiederum kein Vorteil vor. Beides ist nicht überzeugend. Wenn die *Kommission* einen derartigen Vergleich zugrunde legen möchte, muss sie auch diese

[286] *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 19.07.2016 – ABl. 2016 C 262, 1 (*Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV)*, Rn. 67.

Kausalitäten berücksichtigen. Ansonsten hat der Vergleich zwischen der Nettofinanzlage *vor* und *nach* der staatlichen Maßnahme keine sinnvolle Funktion.

Die gewählte Definition ist letztlich dem Umstand geschuldet, dass die *Kommission* die gesamte Problematik des Vorteils in die Selektivitätsprüfung verschiebt. Das entspricht jedoch m.E. weder dem Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV noch dem Sinn und Zweck der Beihilfenkontrolle. Die Vorgehensweise der *Kommission* führt dazu, dass ein Vorteil stets gegeben ist und stattdessen ausschließlich darauf abgestellt wird, ob die staatliche Maßnahme selektiv war. Auch wenn unstreitig ist, dass das Merkmal der Selektivität im Steuerrecht die größte Bedeutung hat, ist dies kein Grund, die gesamte Prüfung in die Selektivität zu verlagern.

Schließlich ist die Auslegung der *Kommission* auch insofern ungeeignet, als dass keine Differenzierung zwischen Steuerbescheiden und Steuergesetzen erfolgt. Im Beschluss zur sog. Sanierungsklausel führt die *Kommission* lediglich aus, dass nicht nur positive Leistungen vom Beihilfebegriff erfasst sind, sondern auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die

Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hätte.[287] Sowohl seitens der *Kommission* und des *EuGH* als auch im Schrifttum existiert keine Definition, wann ein Unternehmen bestimmte steuerrechtliche Belastungen normalerweise zu tragen hat. Die von der Rechtsprechung und der Literatur entwickelten Hilfsmaßstäbe wie der „private creditor test“[288], der „private vendor test“[289], der „private supplier test“[290], der „market economy operator“[291] und der „Long-term-investor“-Test[292] helfen im Steuerrecht nicht weiter. Auch in der Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe[293] wird nicht darauf eingegangen, wie sich

[287] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 26.01.2011 – K(2011) 275 (*KStG, Sanierungsklausel)*, Rn. 51.
[288] *EuGH*, Urt. v. 22.11.2007 – C-525/04 P (*Spanien/Lenzing),* ECLI:EU:C:2007:698, Slg. 2007, I-9947, Rn. 16, 43 ff.
[289] *EuGH*, Urt. v. 24.10.2013 – C-214/12 P, 215/12 P und 223/12 P (*Land Burgenland),* ECLI:EU:C:2013:682, EuZW 2014, 36, Rn. 50-54.
[290] *Arnold*, in: Säcker/Montag (Hrsg.), European state aid law, Art. 107 TFEU Rn. 222-226.
[291] Dazu und m.w.N. siehe *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2020, Art. 107 Abs. 1 Rn. 29 ff.
[292] *EuGH*, Urt. v. 24.10.1996 – C-329/93, C-62/95 und C-63/95 (*Bremer Vulkan u.a./Kommission),* ECLI:EU:C:1996:394, Slg. 1996, I-5151, Rn. 36.
[293] *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 19.07.2016 – ABl. 2016 C 262, 1 (*Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV)*.

ein Vorteil durch ein Steuergesetz von einem Vorteil durch einen Steuerbescheid unterscheidet.

Der *EuGH* hat sich dem Grundkonzept der *Kommission*, die Begünstigung in die Selektivitätsprüfung zu integrieren, angeschlossen.[294] Bezüglich der Feststellung eines selektiven Vorteils führt der *EuGH* in nunmehr st. Rspr. aus:

„Zum Merkmal der Selektivität des Vorteils […][,] dessen Beurteilung nach ständiger Rechtsprechung die Feststellung verlangt, ob die fragliche nationale Maßnahme im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung geeignet ist, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige" gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen zu begünstigen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation

[294] *EuGH*, Urt. v. 26.04.2018 – C-233/16 (*ANGED),* ECLI:EU:C:2018:280, BeckEuRS 2018, 570524, Rn. 38; Urt. v. 21.12.2016 – C-20/15 P, C-21/15 P (*Kommission/World Duty Free Group),* ECLI:EU:C:2016:981, EuZW 2017, 219, Rn. 54; Urt. v. 28.07.2011 – C-403/10 P (*Mediaset/Kommission),* ECLI:EU:C:2011:533, Rn. 36; Urt. v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P (*Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich),* ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 75 u. 101; Urt. v. 14.01.2015 – C-518/13 (*Eventech),* ECLI:EU:C:2015:9, Rn. 53 f; Urt. v. 04.06.2015 – C-15/14 P (*Kommission/MOL),* ECLI:EU:C:2015:362, Rn. 59.

befinden und somit eine unterschiedliche Behandlung erfahren, die im Wesentlichen als „diskriminierend“ eingestuft werden kann.“[295]

Daraus wird deutlich, dass auch der *EuGH* keinen Raum für eine gesonderte Vorteilsprüfung sieht, sondern nur eine Selektivitätsprüfung vornimmt. Er hat (bislang) keine eigene Definition eines Vorteils aufgestellt. Es wird aber insofern eine Differenzierung vorgenommen, als er im Falle eines Steuergesetzes der *Kommission* die Beweislast dafür auferlegt, dass die Maßnahme, obwohl sie einen allgemeinen Vorteil vorsieht, diesen allein bestimmten Unternehmen oder Branchen verschafft.[296]

---

[295] *EuGH*, Urt. v. 26.04.2018 – C-233/16 (*ANGED),* ECLI:EU:C:2018:280, BeckEuRS 2018, 570524, Rn. 38; Urt. v. 21.12.2016 – C-20/15 P, C-21/15 P (*Kommission/World Duty Free Group),* ECLI:EU:C:2016:981, EuZW 2017, 219, Rn. 54; Urt. v. 04.06.2015 – C-15/14 P (*Kommission/MOL),* ECLI:EU:C:2015:362, Rn. 59; Urt. v. 14.01.2015 – C-518/13 (*Eventech),* ECLI:EU:C:2015:9, Rn. 53; Urt. v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P (*Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich),* ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 75; Urt. v. 28.07.2011 – C-403/10 P (*Mediaset/Kommission),* ECLI:EU:C:2011:533, Rn. 36.

[296] *EuGH*, Urt. v. 21.12.2016 – C-20/15 P, C-21/15 P (*Kommission/World Duty Free Group),* ECLI:EU:C:2016:981, EuZW 2017, 219, Rn. 55.

(b) Getrennte Vorteilsprüfung

Die Gegenansicht prüft hingegen zunächst, ob ein Vorteil, d.h. eine Begünstigung i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV, vorliegt. [297] Im Anschluss stellt sich dann die Frage, ob dieser Vorteil selektiv ist.

Dieser Ansatz wird von der *GAin Kokott* vertreten, die eine stärkere Trennung zwischen Vorteil und Selektivität vornimmt. In der Sache „ANGED" nimmt sie zunächst (nur) eine Prüfung des Vorteils vor und erst im Anschluss die Prüfung der Selektivität dieses Vorteils.[298] Eine Begünstigung liegt nach

[297] *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, Rn. 13 ff; *Jennert/Ellenrieder*, EWS 2011, 305, (307); *GA Leger*, Schlussanträge v. 09.02.2006 – C-182/03 u. C-217/03 (*Forum 187),* ECLI:EU:C:2006:89, Rn. 238; *Evans*, European Community law of state aid, 1997, S. 47; *Schmidt*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 39, (41 ff.); differenzierend insoweit, als eine gemeinsame Prüfung nur bei steuerlichen Einzelbeihilfen vorzunehmen sei, vertreten von *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 166; insgesamt zu diesem Thema und m.w.N. aus der Rechtsprechung vgl. *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Wien, 18. und 19. September 2017, 535, (537 ff.).

[298] *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 09.11.2017 – C-234/16, C-235/16 (*ANGED),* ECLI:EU:C:2017:852, Rn. 67 ff. u. Rn. 72 ff; ebenfalls Schlussanträge v. 13.06.2019 – C-75/18 (*Vodafone Magyarország),* ECLI:EU:C:2019:492, Rn. 153 ff. u. Rn. 157 ff.

ihrer Auffassung vor, wenn ein Unternehmen einen Vorteil erhält, den es unter normalen Marktbedingungen nicht erhalten hätte.[299] Dies entspricht wiederum den Ausführungen der *Kommission* und des *EuGH*, sodass im Einzelnen auf das Vorgesagte verwiesen werden kann. Eine Tendenz zur Vereinheitlichung der beiden Tatbestandsmerkmale – wie es bei der *Kommission* zu erkennen ist – wird von *GAin Kokott* hingegen ausdrücklich nicht vertreten.

In der deutschen Literatur erfährt der Vorteilsbegriff der *Kommission* und des *EuGH* unterschiedliche Resonanz. Überwiegend wird ausgeführt, dass eine staatliche Maßnahme dann als Begünstigung i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV anzusehen sei, wenn das Unternehmen eine Leistung ohne angemessene Gegenleistung, d.h. nicht unter normalen Marktbedingungen erlangt.[300] *Kühling* differenziert bei der Begünstigung zwischen

[299] *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 09.11.2017 – C-234/16, C-235/16 (*ANGED),* ECLI:EU:C:2017:852, Rn. 67.

[300] *Kühling*, in: Streinz/Michl/Bings u. a. (Hrsg.), EUV/AEUV, Art 107 Rn. 28; *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Bd. 5, Beihilfenrecht, Art 107 Abs. 1 Rn. 51; *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 107 Rn. 46; *Cremer*, in: Calliess/Ruffert/Kluth (Hrsg.), EUV/AEUV,

zwei unterschiedlichen Komponenten, nämlich dem Empfang einer Leistung und der (fehlenden) Kompensation.[301] Diese Grundkonzeption teilt auch *Gröpl*, der eine Beihilfe verneint, wenn ihr eine Gegenleistung des Unternehmens gegenübersteht, soweit damit die Kosten dieser Gegenleistung gedeckt werden.[302] *Hummel* betont, dass eine Begünstigung die Ausnahme von einem Referenzsystem voraussetzt und deshalb grundsätzlich nicht bei der erstmaligen Schaffung eines Referenzsystems denkbar ist.[303] Eine klare Differenzierung wird von *Kokott* insoweit vertreten, als dass eine gemeinsame Prüfung nur bei Einzelbeihilfen vorgenommen werden soll.[304] Bei Steuergesetzen sei dies hingegen nicht sachgerecht, sodass hier zunächst getrennt der konkrete wirtschaftliche Vorteil

---

Rn. 10; *Gröpl*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, J. 1. g) aa) aaa) Rn. 190; *Kliemann/Mederer*, in: Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Art. 107 Rn. 39; zur sog. vorteilhafte und normalen Besteuerung vgl. ausführlich *Schön*, in: Koenig/Ehricke (Hrsg.), Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, 106, (115 ff.); vgl. auch *Stöbener de Mora*, EuZW 2016, 685.

[301] *Kühling*, in: Streinz/Michl/Bings u. a. (Hrsg.), EUV/AEUV, Rn. 29 ff. (Empfang einer Leistung) u. Rn. 32 ff. (Kompensation).

[302] *Gröpl*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, J. 1. g) aa) aaa) Rn. 191.

[303] *Hummel*, GmbHR 2019, 390, (396).

[304] *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 166.

herausgearbeitet werden soll, der durch das Gesetz gewährt wird.

Einigkeit besteht demnach insofern, als Voraussetzung für eine Begünstigung ist, dass das Unternehmen durch die staatliche Maßnahme eine Besserstellung innehat. Dafür muss dem Unternehmen etwas zugewendet worden sein. Diese Zuwendungsebene ist weit auszulegen, sodass jede Form der Zuwendung erfasst ist, auch wenn sie nicht im Staatshaushalt quantifizierbar ist.[305] Ebenfalls ist unstreitig, dass nicht nur positive Leistungen erfasst sind, sondern auch die Minderung von Belastungen.[306] Das ist besonders relevant für steuerrechtliche Sachverhalte, weil es im Steuerrecht um Belastungsminderungen geht.[307]

Allerdings stellen diese Formen des Empfangs einer positiven Leistung bzw. dem „Erlass“ einer Belastung nur dann eine

[305] Dazu und m.w.N. siehe *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Bd. 5, Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 1 Rn. 54.
[306] Zur Belastungsminderung siehe *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 107 Rn. 47.
[307] Steuern und Abgaben stellen nämlich per se eine Belastung dar, vgl. *Hummel*, in: Gosch/Schnitger/Schön (Hrsg.), Festschrift für Jürgen Lüdicke, 311, (314).

Begünstigung dar, wenn es sich um einen Vorteil (im Vergleich zu anderen Unternehmen) handelt.[308] Diesem Erfordernis wird durch die Komponente der fehlenden Kompensation Rechnung getragen. Demnach wird der Empfang einer Leistung erst dann zur Begünstigung, wenn keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Für Belastungsminderungen bedeutet dies, dass das Unternehmen die Belastungen normalerweise zu tragen hätte.

b) Begünstigung durch steuerliche Beihilferegelungen

Im Folgenden werden zunächst verschiedene Arten von potenziellen Begünstigungen von steuerlichen Beihilferegelungen untersucht, nämlich durch Nichtbesteuerung (unter (1)), durch Verbrauchsteuern (unter (2)) sowie durch einen progressiven Steuertarif (unter (3)).

Eine Beihilferegelung ist gem. Art. 1 lit. d VerfahrensVO eine Regelung, wonach Unternehmen, die in der Regelung in einer

[308] *Kühling*, in: Streinz/Michl/Bings u. a. (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 107 Rn. 32.

allgemeinen und abstrakten Weise definiert werden, ohne nähere Durchführungsmaßnahmen Einzelbeihilfen gewährt werden können, beziehungsweise eine Regelung, wonach einem oder mehreren Unternehmen nicht an ein bestimmtes Vorhaben gebundene Beihilfen für unbestimmte Zeit und/oder in unbestimmter Höhe gewährt werden können. Es muss daher definiert werden, inwiefern ein Steuergesetz einem oder mehreren Steuerpflichtigen einen Vorteil gewähren kann.

Der Begriff des „Vorteils“ ist im deutschen Steuerrecht nicht gänzlich neu.[309] Gleichwohl ist es schwierig, im nationalen Steuerrecht zwischen einer „normalen“ und einer „nicht

[309] Der Begriff des „Steuervorteils“ wird z.B. in § 370 Abs. 1 AO verwendet. Dem Wortlaut des § 370 Abs. 1 AO entsprechen §§ 70, 71, 150 Abs. 6 Nr. 4, § 235 Abs. 2, § 371 Abs. 3, § 379 Abs. 1 und § 398 AO; an anderen Stellen spricht das Gesetz von „Steuervergütungen“ (§§ 1, 32, 37, 43, 46, 69, 73, 74, 75, 80, 85, 155 Abs. 4, §§ 169, 169, 170 Abs. 3, §§ 178, 236, 240 AO), „Steuererstattungen“ (§§ 32, 37, 46, 69 AO), „Steuervergünstigungen“ (§§ 50, 51, 58, 59, 60, 63, 64, 67a Abs. 3, § 153 Abs. 2 u. 3 AO), „Freistellung von einer Steuer“ (§ 155 Abs. 1 Satz 3 AO) sowie nebeneinander von „Steuerbefreiung, Steuerermäßigung oder sonstiger Steuervergünstigung“ (§ 153 Abs. 2 AO).

normalen“ Besteuerung zu unterscheiden, weil es keine Definition für eine Normalbesteuerung gibt.[310]

Außerhalb von steuerlichen Beihilfen stehen in der Regel staatliche Leistungen in Geld oder Geldeswert im Mittelpunkt. Steuerliche Beihilferegelungen haben keine geldwerten Leistungen zum Gegenstand, sondern erheben im Gegenteil einen staatlichen Anspruch auf eine Steuerzahlung. Es wird somit keine Zahlung gewährt, sondern eine solche verlangt.

Außerhalb des Steuerrechts ist eine Begünstigung nur dann zu bejahen, wenn der Vorteilsgewährung keine angemessene Gegenleistung (Kompensation) gegenübersteht.[311] Im Hinblick auf steuerliche Beihilfen ist danach zu fragen, wie dieses Kompensationselement ausgestaltet sein muss. Bei

---

[310] Gl.A. im Zusammenhang eines Steuervorteils i.S.d. § 370 AO siehe *Joecks*, in: Joecks/Jäger/Randt u. a. (Hrsg.), Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 138; *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 15.10.2020 – C-562/19P und C-596/19P (*Kommission/Polen, Kommission/Ungarn),* ECLI:EU:C:2020:834, Rn. 38: „Im Übrigen ist mir keine unionsrechtliche Vorschrift bekannt, die den Mitgliedstaaten – jenseits der harmonisierten Steuern – eine konkrete Struktur ihrer nationalen Steuern vorgibt. Mithin kann aus dem Unionsrecht keine „normale“ Besteuerung abgeleitet werden.“.

[311] *EuG*, Urt. v. 28.01.1999 – T-14/96 (*BAI/Kommission),* ECLI:EU:T:1999:12, Slg. 1999, II-139; *Hancher*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, Rn. 3-006.

nichtsteuerlichen Beihilfen wird stets danach gefragt, ob das Unternehmen die Beihilfe unter normalen Marktbedingungen erhalten hätte. Um das zu bestimmen, wird an die marktwirtschaftliche Ordnung angeknüpft. Es wurden hierfür Vergleichsmaßstäbe wie der „private investor test“ etc. entwickelt, die hier ebenfalls nicht anwendbar sind. Somit müssen im Steuerrecht abweichende Kriterien entwickelt werden.

(1) Begünstigung durch Nichtbesteuerung

Als erste Fallgruppe für steuerliche Beihilferegelungen sollen die Nichtbesteuerung und die Steuerbefreiung aufgegriffen werden. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob unter normalen Marktbedingungen eine Besteuerung erfolgt.[312] *Wenn* dem so wäre, könnte aus einer Nichtbesteuerung eine Begünstigung für die nichtbesteuerten Unternehmen folgen. Wichtig ist, dass es sich hierbei nicht um eine Steuerbefreiung handelt. Eine Steuerbefreiung schließt bestimmte persönliche

[312] Zu dieser Frage siehe auch *Hummel*, GmbHR 2019, 390, (394); vgl. auch *Schmidt*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 39, (57 f.).

Merkmale (subjektive Steuerbefreiung) oder bestimmte Sachverhalte (objektive Steuerbefreiung) aus dem Besteuerungstatbestand ausdrücklich aus. Bei einer Nichtbesteuerung erfolgt hingegen von vornherein überhaupt keine Besteuerung.

Eine Nichtbesteuerung bedeutet, dass der Staat die Entscheidung getroffen hat, ein bestimmtes Gut, eine bestimmte Tätigkeit oder einen sonstigen Tatbestand generell nicht zu besteuern. Selbstverständlich bedeutet das nicht, dass diese Nichtbesteuerung bzw. eine Besteuerung desselben vollkommen wettbewerbsneutral seien. Keine Steuer – außer die sog. Kopfsteuer[313] – ist (gänzlich) wettbewerbsneutral. Es liegt deshalb auf der Hand, dass jede Besteuerung und jede Nichtbesteuerung eine wettbewerbsbeeinflussende Wirkung hat.

[313] D.h. eine Steuer mit gleichem Steuerbeitrag für jeden oder eine Proportionalsteuer mit gleichem Prozentsatz, siehe *Weber-Grellet*, DStR 2018, 1398, (1401); vgl. auch *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.28.

(a) Beispiel: Kaffeesteuer in Deutschland

Als erstes Beispiel für diese Problematik eignet sich die in Deutschland bestehende Kaffeesteuer[314]. Dieser Steuer unterliegen Kaffee sowie in das Steuergebiet beförderte kaffeehaltige Waren, § 1 Abs. 1 Satz 1 KaffeeStG. Die Steuer entsteht gem. § 11 Abs. 1 KaffeeStG zum Zeitpunkt der Überführung von Kaffee in den steuerrechtlich freien Verkehr, es sei denn, es schließt sich eine Steuerbefreiung an.

Es stellt sich die Frage, ob die Kaffeesteuer mit dem EU-Beihilfenrecht vereinbar ist.[315] Zunächst einmal ist die Entscheidung, bestimmte Güter im Wege einer besonderen Verbrauchsteuer zu belasten, zulässig. Dies folgt bereits aus der oben herausgearbeiteten Steuerautonomie, denn die Staaten dürfen selbst entscheiden, *ob* und *was* sie besteuern.[316] Insofern

[314] Kaffeesteuergesetz vom 15. Juli 2009, BGBl. I S. 1870, 1919.
[315] Zu dieser Frage *Hummel*, ISR 2021, 216, (222), der zwischen inhaltlicher und formaler Gerechtigkeit differenziert; vgl. auch *Patzner/Nagler*, IStR 2019, 402; *Tipke*, JZ 2009, 533, (538); zur Befreiung von Fair-Trade-Kaffee siehe *Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages*, Voraussetzungen der Befreiung von der Kaffeesteuer für „fair gehandelten“ Kaffee, WD 4 - 3000 - 164/19.
[316] *Kirchhof*, StuW 1985, 319.

kann Deutschland die Entscheidung treffen, Kaffee(produzenten) einer Besteuerung zu unterwerfen.

Fraglich ist aber, ob dies eine Begünstigung für die anderen Unternehmen darstellt, die nicht Kaffee produzieren aber mit Kaffeeproduzenten im Wettbewerb stehen. Hier könnte man zunächst an Tee- oder auch Kakaoproduzenten denken. Diese Unternehmen werden keiner zusätzlichen Steuerbelastung unterworfen und haben somit im Wettbewerb der Heißgetränkehersteller einen wirtschaftlichen Vorteil. Nach dieser Argumentation läge somit eine Begünstigung dieser Unternehmen vor, sodass es sich bei der Kaffeesteuer um eine rechtswidrige Beihilfe handeln könnte.

Diese aufgezeigte Argumentation ist zwar in sich schlüssig, verfehlt jedoch den Sinn und Zweck des Beihilfeverbots. Das Beihilfeverbot soll als makroökonomisches Instrument den gemeinsamen Binnenmarkt sicherstellen und Wettbewerbsverzerrungen durch selektive Begünstigungen bestimmter Wirtschaftsteilnehmer verhindern. Ziel ist es aber nicht, den Mitgliedstaaten sämtliche wettbewerbsbeeinflussenden (steuerlichen) Maßnahmen zu

verbieten, indem keine wirtschaftlichen Lenkungsentscheidungen mehr getroffen werden können. Selbstverständlich kann ein Teeproduzent davon „profitieren“, wenn ein Konkurrent im Markt für Heißgetränke einer zusätzlichen Abgabe unterworfen wird. Das kann aber kein Argument dafür sein, eine Begünstigung und im Ergebnis eine Beihilfe zu Gunsten von Tee- und Kakaoproduzenten anzunehmen.

Nach dieser Logik wäre der Kreis der Begünstigten nämlich uferlos. Als „maßgeblicher Markt“ käme nämlich nicht nur der Markt für Heißgetränke in Betracht, sondern beispielsweise auch generell der Markt für Getränke. Wenn Kaffee teurer wird, kann sich der Verbraucher auch dazu entschließen, deshalb ein anderes günstigeres (Kalt)Getränk, z.B. eine Limonade, zu erwerben. Mittelbar wäre dann auch ein Limonadenproduzent begünstigt, wenn er keiner zusätzlichen Steuerbelastung auf seine Güter unterliegt. Man könnte sogar noch weiter gehen und den gesamten Lebensmittelmarkt als Wettbewerber der Kaffeeproduzenten einstufen. Ebenfalls mittelbar treten dann

auch Handelsstufen des Groß- und Einzelhandels hinzu. Wo soll das am Ende hinführen?

Man könnte (und müsste konsequenterweise) diese Argumentation auf jede Verbrauchsteuer übertragen. Die Kraftfahrzeugsteuer[317] belastet insbesondere das Halten von inländischen Fahrzeugen zum Verkehr auf öffentlichen Straßen, § 1 Abs. 1 Nr. 1 KraftStG. Dies stellt einen Vorteil für Verkehrsteilnehmer dar, die kein Kraftfahrzeug nutzen. Hierzu zählen insbesondere Fahrradfahrer, die Straßenverkehrsteilnehmer sind und keiner zusätzlichen Belastung unterliegen. Dies erstreckt sich dann mittelbar auf Kraftfahrzeughersteller und Fahrradhersteller.

Die Tabaksteuer[318] unterwirft sämtliche Tabakwaren – d.h. insbesondere Zigaretten, Zigarren und Zigarillos – der Besteuerung (§ 1 Abs. 1 Satz 1 TabStG). Darunter fallen wiederum keine sog. E-Zigaretten, soweit diese keinen Tabak enthalten. Die Produzenten von Raucherzeugnissen werden

[317] Kraftfahrzeugsteuergesetz vom 26. September 2002, BGBl. I S. 3818.
[318] Tabaksteuergesetz vom 27. August 2017, BGBl. I S. 3299.

somit zu Gunsten der nichttabakhaltigen Raucherzeugnisproduzenten unterschiedlich behandelt.

Entsprechendes gilt im Bereich der Produzenten alkoholischer Getränke für die Biersteuer[319] und die Schaumweinsteuer[320]. Auch Katzenbesitzer werden durch die Hundesteuer[321] gegenüber Hundehaltern „bevorteilt“. Gleiches hat *Schön* bereits im Jahre 1999 für die Versicherungsteuer[322] festgestellt.[323]

An diesen Beispielen wird deutlich, dass ein so weitgehender Vorteilsbegriff nicht mit der Ratio des Art. 107 Abs. 1 AEUV in Einklang zu bringen ist. Nach meiner Auffassung wird somit durch die Einführung oder Abschaffung einer Verbrauchsteuer

[319] Biersteuergesetz vom 15. Juli 2009, BGBl. I S. 1870, 1908.
[320] Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz vom 15. Juli 2009, BGBl. I S. 1870, 1896.
[321] Die Hundesteuer gehört zu den örtlichen Steuern, die an die Haltung von Hunden anknüpft; sie wird von den Städten und Gemeinden erhoben, z.B. in Hamburg: Hundesteuergesetz vom 16. Dezember 2008, HmbGVBl. S. 434, 435.
[322] Versicherungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Januar 1996, BGBl. I 1996, S. 22.
[323] *Schön*, in: Koenig/Ehricke (Hrsg.), Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, (118).

(wie z.B. der Kaffeesteuer) per se kein Vorteil gewährt, sodass in diesen Fällen auch keine Beihilfe vorliegt.

(b) Beispiel: Regionale Abgabe für große Einzelhandelseinrichtungen in Spanien

Zur Veranschaulichung dieser Problematik eignet sich ebenfalls das Urteil des *EuGH* in der Rechtssache „ANGED“[324], bei dem es um eine regionale Abgabe für große Einzelhandelseinrichtungen in Spanien ging. Mit dieser Steuer sollen „große“ Einzelhändler belastet werden, deren Verkaufsflächen eine bestimmte Quadratmetergröße überschreiten. Von vornherein nicht erfasst waren somit vor allem Einzelhändler mit kleinen Verkaufsflächen. Ausdrücklich ausgenommen waren aber auch große Einkaufszentren und teilweise auch Baumärkte[325]. Insgesamt führte die konkrete

[324] *EuGH*, Urt. v. 26.04.2018 – C-233/16 (*ANGED),* ECLI:EU:C:2018:280, BeckEuRS 2018, 570524; zu diesem Urt. ausführlich *Hummel*, GmbHR 2019, 390, (392 ff.).

[325] Tatsächlich sind Einrichtungen ausgenommen, die ihre Tätigkeit in den Bereichen Gartenpflege und Verkauf von Fahrzeugen, Baustoffen, Maschinen und Industriebedarf ausüben, und Einrichtungen, die Möbel, Sanitärgegenstände, Türen und Fenster oder Artikel für den Heimwerkerbedarf verkaufen. Aus Vereinfachungsgründen wird dies im Folgenden aber stets als „Baumärkte“ zusammengefasst.

Ausgestaltung der Abgabe und die Struktur der Einzelhandelseinrichtungen dazu, dass überwiegend (ca. 60%) internationale Einzelhandelsketten betroffen waren. Der Fall eignet sich deshalb besonders zur Veranschaulichung der dogmatischen Probleme, weil es sowohl um eine Nichtbesteuerung als auch um eine Steuerbefreiung geht. Dem *EuGH* wurde folgende Frage zum Beihilfenrechts vorgelegt:

„Ist Art. 107 Abs. 1 AEUV dahin auszulegen, dass

a) die vollständige Befreiung von der IGEC[326] *für individuelle Einzelhandelseinrichtungen mit einer Verkaufsfläche von weniger als 2 500 m2, für kollektive Einzelhandelseinrichtungen und für individuelle Einzelhandelseinrichtungen, in denen Gartenpflegeartikel, Fahrzeuge, Baustoffe, Maschinen und Industriebedarf verkauft werden, sowie*

b) die teilweise Befreiung von der IGEC für individuelle Einzelhandelseinrichtungen, in denen hauptsächlich Möbel, Sanitärgegenstände oder Türen und Fenster verkauft werden, und für Baumärkte

[326] Abgabe für große Einzelhandelseinrichtungen.

nach dieser Bestimmung verbotene staatliche Beihilfen darstellen?“[327]

Es wird somit die Frage aufgeworfen, ob die nichtbesteuerten Einzelhändler mit geringer Verkaufsfläche und die ganz oder teilweise ausgenommenen Einkaufszentren sowie Baumärkte durch die Abgabe eine Beihilfe gem. Art. 107 Abs. 1 AEUV erhalten haben.

(i) Begünstigung bestimmter Einzelhändler?

Voraussetzung wäre dafür, dass diese „kleinen“ Einzelhändler bzw. die ganz oder teilweise ausgenommenen „großen“ Einzelhändler durch die Abgabe begünstigt worden sind.

Bemerkenswert ist zunächst, dass sich der *EuGH* in der Sache „ANGED“ noch nicht einmal mit der Prüfung einer „Begünstigung“ i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV auseinandersetzt. Stattdessen wird ausführlich die Selektivität der Maßnahme (Rn. 37 bis 61), die staatliche Zurechenbarkeit (Rn. 62) und die Handelsbeeinträchtigung sowie die Wettbewerbsverfälschung

[327] *EuGH*, Urt. v. 26.04.2018 – C-233/16 (*ANGED),* ECLI:EU:C:2018:280, BeckEuRS 2018, 570524, Rn. 18.

(Rn. 63 bis 66) erörtert. Es wird aber nicht danach gefragt, ob die nicht von der Abgabe erfassten Unternehmen durch diese Nichtbesteuerung – unabhängig von der Frage der Selektivität – überhaupt einen wirtschaftlichen Vorteil erhalten haben.

Anders als der *EuGH*, wendet sich *GAin Kokott* in ihren Schlussanträgen ausdrücklich dieser Frage zu.[328] Es wird zunächst ausgeführt, dass „Maßnahmen gleich welcher Art, die mittelbar oder unmittelbar Unternehmen begünstigen oder die als ein wirtschaftlicher Vorteil anzusehen sind, den das begünstigte Unternehmen unter normalen Marktbedingungen nicht erhalten hätte“[329], in den Anwendungsbereich von Art. 107 Abs. 1 AEUV fallen. Ferner wird darauf hingewiesen, dass auch eine Steuervergünstigung einen Vorteil darstellen kann.[330]

In der Subsumtion findet eine Differenzierung zwischen den von der Abgabe nicht erfassten „kleinen“ Einzelhändlern und den ganz oder teilweise befreiten Einkaufszentren und Baumärkten statt. Nach der Auffassung von *GAin Kokott* wurde den

[328] *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 09.11.2017 – C-234/16, C-235/16 (*ANGED),* ECLI:EU:C:2017:852, Rn. 67 bis 71.
[329] *GAin Kokott* , a.a.O., Rn. 67.
[330] *GAin Kokott* , a.a.O., Rn. 68.

nichtbesteuerten „kleinen“ Einzelhändlern schon gar kein Vorteil zugewendet, sodass eine Begünstigung nicht in Betracht kommt. Denn es sei nicht erkennbar, dass diese Maßnahme nicht den normalen Marktbedingungen entspreche, weil die Abgabe in einer stark typisierenden Weise die Wirtschaftskraft der einzelnen Unternehmen widerspiegeln soll. Folglich werde kein wirtschaftlicher Vorteil zugewendet, den die „kleinen“ Einzelhändler *normalerweise* nicht erhalten hätten. Hinsichtlich der befreiten Einkaufszentren und Baumärkte stellt *GAin Kokott* hingegen fest, dass hier ein wirtschaftlicher Vorteil gegeben sei.

(ii) Differenzierung zwischen Nichtbesteuerung und Steuerbefreiung

Der Grund für die Annahme eines wirtschaftlichen Vorteils zu Gunsten der steuerbefreiten Einkaufszentren und Baumärkte ergibt sich m.E. aus der Argumentation der *GAin Kokott* hinsichtlich der „kleinen“ Einzelhändler. Wenn ab einer bestimmten Verkaufsfläche stark typisierend eine finanzielle Leistungsfähigkeit vermutet wird, gilt dies zunächst einmal unabhängig von der Art des Gewerbes. Im vorliegenden Fall würde für ein großes Bekleidungsgeschäft (100 %), einen

großen Baumarkt (60 %) und ein großes Einkaufszentrum (0 %) jeweils eine unterschiedliche Abgabenbelastung anfallen. Dies widerspricht aber der vom spanischen Gesetzgeber festgelegten Typisierung (große Verkaufsfläche = höhere Wirtschaftskraft). Insofern entspricht diese Steuerbefreiung nicht der vom Gesetzgeber getroffenen steuerlichen Grundentscheidung, sodass ein wirtschaftlicher Vorteil gegeben ist. Ob dieser Vorteil selektiv ist, ist davon unabhängig zu prüfen.

Anders liegt es bezüglich derjenigen, die von der Steuer nicht erfasst sind. Hierbei handelt es sich nicht um eine Steuerbefreiung, sondern um eine Nichtbesteuerung. Nach der Intention des spanischen Gesetzgebers wird eine höhere finanzielle Leistungsfähigkeit ab einer bestimmten Verkaufsfläche vermutet, sodass aus diesem Grund auch erst ab dieser definierten Verkaufsfläche die Abgabe erhoben wird. Die „kleinen“ Einzelhändler sind deshalb von vornherein keiner Belastung ausgesetzt. Wenn sie keiner Belastung ausgesetzt sind, kann auch keine Belastung gemindert werden. Insofern liegt keine Begünstigung i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV vor. Es erübrigt sich deshalb insoweit jede Ausführung darüber, ob die

Maßnahme in irgendeiner Art und Weise selektiv ist, da schon kein wirtschaftlicher Vorteil zugewendet worden ist.

(2) Begünstigung durch Steuerbefreiung

Nachdem festgestellt wurde, dass eine Nichtbesteuerung grundsätzlich keine Begünstigung darstellt, ist diese Frage hinsichtlich einer Steuerbefreiung zu stellen. Im Hinblick auf Verbrauchsteuern stellt sich generell die Frage, ob überhaupt eine *Begünstigung* von Unternehmen oder Produktionszweigen vorliegen kann. Schließlich belasten Verbrauchsteuern gerade (nur) den Endverbraucher und nicht den Unternehmer. Durch Senkung oder Aufhebung einer Verbrauchsteuer kann es auch zu Entlastungen kommen. Es ist hierbei fraglich, ob die Begünstigung nach dem Steuerträger, dem Steuerschuldner oder einem sonstigen Kriterium zu beurteilen ist.

(a) Maßgebliches Kriterium für eine Begünstigung

Steuerträger ist bei Verbrauchsteuern stets der Endverbraucher. Danach wäre eine Begünstigung von Unternehmen bei Verbrauchsteuern per se ausgeschlossen. Auch eine

Begünstigung von Produktionszweigen wäre nicht möglich, weil der Endverbraucher nicht nur einer Branche zugeordnet werden kann.

Steuerschuldner sind hingegen die Unternehmen, die für den Staat als „Steuereinsammler“ fungieren. Demnach wäre eine Begünstigung von Unternehmen bei Verbrauchsteuern stets möglich, unabhängig davon, dass sie nicht von der Steuer belastet werden. Für dieses Kriterium spricht die einfache Anwendung, weil der Steuerschuldner nach formalen Gesichtspunkten unproblematisch zu ermitteln ist. Inhaltlich ist dies aber wenig überzeugend, weil von der Steuerschuldnerschaft nicht automatisch auf eine Begünstigung geschlossen werden kann. Es ist deshalb nicht sachgerecht, die Steuerschuldnerschaft als Kriterium heranzuziehen.

Es könnten aber andere Kriterien herangezogen werden, nach denen eine Begünstigung von Unternehmen bei Verbrauchsteuern festgestellt werden kann. Im Rahmen der klassischen Auslegung wurden die Grundsätze zur unmittelbaren und mittelbaren Begünstigung dargestellt. Dabei wird nicht die formale Beteiligung eines Steuerpflichtigen in

den Vordergrund gestellt (z.B. die Steuerschuldnerschaft), sondern danach gefragt, wer im Ergebnis funktional von der Zuwendung profitiert.

Überträgt man dieses Kriterium auf eine Verbrauchsteuer, ist festzustellen, dass im Ausgangspunkt der Endverbraucher begünstigt wird, weil er funktional von dieser Steuer belastet oder (bei Aufhebung oder Senkung) entlastet wird. Er ist deshalb der *unmittelbar* Begünstigte.

(b) Mittelbare Begünstigung?

Fraglich ist, ob ein Unternehmen bei der Senkung oder Aufhebung einer Verbrauchsteuer *mittelbar*[331] begünstigt sein kann. Es ist nicht von der Hand zu weisen, dass durch die Aufhebung oder Senkung einer Verbrauchsteuer zumindest ein Wettbewerbsvorteil entsteht, weil die von der Verbrauchsteuer umfassten Waren am Markt zu einem günstigeren Preis angeboten werden können. Dies gilt aber nicht nur für ein

[331] Allgemein zu mittelbaren Beihilfen siehe *Soltész/Hellstern*, EuZW 2013, 498; zu mittelbaren steuerlichen Beihilfen vgl. *Milutinovic*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 85; siehe auch *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, Diss., 2020, S. 567 ff.

einzelnes oder einzelne Unternehmen, sondern für alle Unternehmen gleichermaßen, die diese Ware am Markt anbieten. Insofern kann es in Bezug auf die gleiche Ware keine Wettbewerbsverzerrungen geben.

Nach meiner Auffassung ist deshalb selbst eine mittelbare Begünstigung von Unternehmen bei Verbrauchsteuern ausgeschlossen, weil durch die gleichmäßige Wirkung einer Verbrauchsteuer in aller Regel kein Vorteil gewährt wird. Ausnahmen können aber Fälle bilden, in denen die Senkung oder Abschaffung einer Verbrauchsteuer von Bedingungen abhängig gemacht wird, dass sie faktisch nur für bestimmte Unternehmen – z.B. Unternehmen, die in einem bestimmten Gebiet niedergelassen sind – gesenkt oder abgeschafft wird. Hierbei handelt es sich aber um Missbrauchsfälle, in denen eine versteckte Subvention im Wege einer Verbrauchsteuersenkung oder -abschaffung gewährt wird.

(c) Beispiel: Befreiungstatbestand für Fair-Trade-Kaffee

Um dies an einem konkreten Beispiel zu veranschaulichen, kann die aktuelle Debatte zur Einführung eines Befreiungstatbestands

für sog. fair gehandelten Kaffee (Fair-Trade-Siegel) bei der Kaffeesteuer herangezogen werden. [332]

Auch in diesem Fall würde unmittelbar der Endverbraucher begünstigt werden, weil er unmittelbar von der Preissenkung am Markt für fair gehandelten Kaffee profitieren würde. Es kommt demnach nur eine mittelbare Begünstigung von den Unternehmen in Betracht, die fair gehandelten Kaffee am Markt anbieten. Diesen Unternehmen könnte durch die Steuerbefreiung ein mittelbarer Vorteil im Vergleich zu konventionellen Kaffeeproduzenten gewährt worden sein.

Ein Vorteil in diesem Sinne würde vorliegen, wenn die Steuerbefreiung so ausgestaltet ist, dass ihre sekundären Auswirkungen bestimmbaren Unternehmen zugeleitet werden. Für eine Vorteilsgewährung könnte argumentiert werden, dass hiervon Unternehmen begünstigt werden, die fair gehandelten

[332] Vgl. dazu *Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages*, Voraussetzungen der Befreiung von der Kaffeesteuer für „fair gehandelten" Kaffee, WD 4 - 3000 - 164/19; siehe auch *Die Zeit*, Gerd Müller fordert Steuerfreiheit für fairen Kaffee, https://www.zeit.de/politik/deutschland/2019-12/entwicklungsminister-gerd-mueller-abschaffung-steuer-nachhaltiger-kaffee (zugegriffen am 5.4.2020).

Kaffee produzieren. Diese könnte man als bestimmbare Unternehmen ansehen. Allerdings überzeugt dies schon deshalb nicht, weil die Steuerbefreiung an eine bestimmte Ware anknüpft und es deshalb in der Natur der Sache liegt, dass hiervon Unternehmen profitieren, die diese Ware produzieren. Damit es sich um einen Vorteil handelt, müsste die Maßnahme vielmehr einer klassischen Subvention nach Art und Wirkung gleichkommen sowie faktisch nur bestimmten Unternehmen zugutekommen. Im vorliegenden Fall kann die Steuerbefreiung aber von allen Unternehmen in Anspruch genommen werden, insbesondere unabhängig davon, wo ein Unternehmen niedergelassen ist. Es sind auch keine sonstigen Kriterien erkennbar, die eine versteckte Subvention im Wege einer Steuerbefreiung erkennen ließen. Diese Form der Steuerbefreiung ist folglich für jeden Steuerpflichtigen zugänglich und nicht an persönliche Merkmale geknüpft, die von vornherein bestimmte Steuerpflichtige per se ausschließen.

Es liegt somit keine Begünstigung vor, wenn bei der Kaffeesteuer ein Ausnahmetatbestand für sog. fair gehandelten Kaffee eingeführt wird.[333]

(3) Begünstigung durch einen progressiven bzw. umsatzbasierten Steuertarif

Als weitere Fallgruppe für steuerliche Beihilferegelungen eignet sich die Frage, ob und inwieweit ein progressiver bzw. ein umsatzbasierter Steuertarif eine Begünstigung darstellt. Im Folgenden soll diese Frage im Hinblick auf die Begünstigungswirkung anhand von zwei Fällen untersucht werden, nämlich die sog. Einzelhandelssteuer in Polen und den Einkommensteuertarif in Deutschland.

333 Gl.A. *Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages*, Voraussetzungen der Befreiung von der Kaffeesteuer für „fair gehandelten“ Kaffee, WD 4 - 3000 - 164/19; *Patzner/Nagler*, IStR 2019, 402.

(a) Beispiel: Einzelhandelssteuer in Polen

Im Jahr 2016 hat Polen eine progressive, umsatzbasierte[334] Einzelhandelssteuer eingeführt. Die *Kommission* bewertete diese Steuer als rechtswidrige Beihilfe.[335] Die Entscheidung wurde vom *EuG* für nichtig erklärt.[336] Im Oktober 2020 wurden die Schlussanträge der *GAin Kokott* veröffentlicht, in denen vorgeschlagen wurde, die Rechtsmittel der *Kommission* zurückzuweisen.[337] Das im März 2021 veröffentlichte Urteil des *EuGH* bestätigt die Auffassung des *EuG* und damit die Vereinbarkeit der polnischen Einzelhandelssteuer mit dem Beihilfenrecht.[338]

---

[334] Zum Thema der umsatzbasierten Besteuerung und insbesondere zum Charakter von umsatzbasierten Steuern und dem Verhältnis zum Leistungsfähigkeitsprinzip vgl. *Hummel*, ISR 2021, 216, (218 ff.); siehe auch *Graßl/Koch*, IStR 2020, 645.

[335] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 30.06.2017 – C(2017) 4449, SA.44351 (*Einzelhandelssteuer in Polen)*.

[336] *EuG*, Urt. v. 16.05.2019 – T-836/16 und T-624/17 (*Polen/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:338; zur Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten vgl. *Graßl/Koch*, IStR 2020, 645, (646).

[337] *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 15.10.2020 – C-562/19P und C-596/19P (*Kommission/Polen, Kommission/Ungarn),* ECLI:EU:C:2020:834.

[338] *EuGH*, Urt. v. 16.03.2021 – C-562/19 P, (*Kommission/Polen),* ECLI:EU:C:2021:201.

Die Regelung zur Einzelhandelsumsatzsteuer sieht vereinfacht ausgedrückt vor, dass der monatliche Umsatz, der über 17 Millionen polnische Zloty (PLN) hinausgeht, der Besteuerung unterliegt. Je nach Höhe des Umsatzes ist ein progressiver Steuertarif vorgesehen, sodass Umsätze zwischen 17 und 170 Millionen PLN mit 0,8% und Umsätze über 170 Millionen PLN mit 1,4% besteuert werden.

(i) Begünstigung durch progressive Wirkung?

In dem Verfahren vor dem *EuG* ging es vor allem um die Frage der Selektivität.[339] Interessant sind aber auch die Aspekte bezüglich der Begünstigung der Beihilfeempfänger. Die *Kommission* stellte dazu fest, dass Einzelhändler mit einem niedrigeren Umsatz begünstigt seien, weil deren Umsätze nicht oder nur in geringem Umfang steuerpflichtig sind.[340] Die progressive Wirkung – so die *Kommission* – verstärke diesen Effekt noch zusätzlich. Im Ergebnis sei (am Umsatz gemessene)

[339] *EuG*, Urt. v. 16.05.2019 – T-836/16 und T-624/17 (*Polen/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:338, Rn. 63 ff.
[340] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 30.06.2017 – C(2017) 4449, SA.44351 (*Einzelhandelssteuer in Polen)*, Rn. 39.

kleinen Einzelhändlern zum Nachteil von großen Einzelhändlern ein Vorteil in Form von einer Senkung ihrer Steuerlast und der Reduktion des effektiven Durchschnittssteuersatzes zugewendet worden.[341]

Ein weiteres Argument der *Kommission* für die Annahme eines Vorteils ist, dass nicht nur kleine Einzelhändler im Vergleich zu großen begünstigt werden, sondern auch Franchise-Unternehmen im Vergleich zu Holding-Strukturen.[342] Grund hierfür sei, dass jeder Franchisenehmer einzeln betrachtet wird und somit jeweils erst die Schwelle von 17 Millionen PLN überschreiten muss, um eine Steuerpflicht auszulösen. Hingegen werden bei zentral gebündelten Holding-Unternehmen die einzelnen Gesellschaften zusammengefasst. Diese Ausgestaltung bewirke eine Begünstigung der Unternehmen, die im Wege eines Franchise-Modells organisiert sind.

Das *EuG* beschäftigt sich nicht isoliert mit der Prüfung einer Begünstigung, sondern konzentriert sich auf das Merkmal des

[341] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 30.06.2017 – C(2017) 4449, SA.44351 (*Einzelhandelssteuer in Polen)*, Rn. 39.
[342] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 30.06.2017 – C(2017) 4449, SA.44351 (*Einzelhandelssteuer in Polen)*, Rn. 40.

selektiven Vorteils.[343] In diesem Zusammenhang rügt das *EuG* mehrere Aspekte der Entscheidung der *Kommission*, die sich aber ausschließlich auf die Selektivitätsprüfung beziehen. So habe die *Kommission* insbesondere kein unvollständiges (ohne Steuersatz) oder hypothetisches (einheitlicher Steuersatz) Besteuerungssystem zugrunde legen dürfen.[344] Denn die *Kommission* habe als „normale" Regelung einen einheitlichen Steuersatz ab dem ersten PLN ermittelt. Als „Normalregelung" hätte aber eine progressive Steuerskala mit einem Grundfreibetrag – d.h. entsprechend zur tatsächlichen Ausgestaltung der Einzelhandelssteuer – angenommen werden müssen. Da das *EuG* die Begründung der *Kommission* zur Selektivität im Ergebnis als rechtsfehlerhaft einstuft, musste es nicht ausdrücklich zum Vorteil durch den progressiven Steuertarif Stellung beziehen.

[343] *EuG*, Urt. v. 16.05.2019 – T-836/16 und T-624/17 (*Polen/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:338, Rn. 63 ff.
[344] *EuG*, Urt. v. 16.05.2019 – T-836/16 und T-624/17 (*Polen/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:338, Rn. 67.

(ii) Begünstigung durch umsatzbasierte Steuerstruktur?

Insgesamt überzeugen weder die von der *Kommission* aufgestellten Kriterien noch ihre Anwendung im konkreten Fall der Einzelhandelssteuer.

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Festlegung der einzelnen Steuersätze ein Bestandteil der Steuerautonomie ist. Es ist die logische Folge von unterschiedlichen Steuersätzen, dass es auch zu unterschiedlichen Durchschnittssteuersätzen je nach der Höhe des Gewinns bzw. des Umsatzes kommt. Es ist nämlich das Wesen eines progressiven Steuertarifs, dass die Höhe der prozentualen Steuersätze in Abhängigkeit von bestimmten Kriterien (i.d.R. die Höhe des Gewinns bzw. Umsatzes) unterschiedlich ist. Diese Differenzierung soll eine unterschiedliche Leistungsfähigkeit abbilden. Wenn dadurch die „unteren“ Gruppen, die gar nicht oder weniger stark besteuert werden, begünstigt wären, wäre dies bei *jedem* progressiven Steuertarifsystem der Fall. Damit läge in *jedem* progressiv ausgestalteten Steuersystem eine Begünstigung i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV. Diese Herangehensweise überzeugt nicht. Sie

führt dazu, dass keine gesonderte Vorteils-, sondern eine reine Selektivitätsprüfung stattfindet.

Der Maßstab ist m.E. in diesen Fällen, ob die Differenzierung durch ein steuerlogisches Prinzip, insbesondere das Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit, gerechtfertigt ist. Dabei darf die *Kommission* aber nicht ihre Auslegung an die Stelle des Mitgliedstaats setzen, sondern lediglich prüfen, ob die konkrete Differenzierung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar oder willkürlich ist. Wenn die Einzelhandelssteuer danach differenziert hätte, dass Unternehmen aus Warschau einem hohen Steuertarif und Unternehmen außerhalb von Warschau einem niedrigeren Steuertarif unterliegen würden, wäre dies kein Kriterium, das an die finanzielle Leistungsfähigkeit anknüpft. In diesem Fall könnte von einer Begünstigung i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV ausgegangen werden.

Nach der Argumentation der *Kommission* würden die in § 32a Abs. 1 EStG geregelten Einkommensteuertarife die Steuerpflichtigen mit einem niedrigen zu versteuernden Einkommen zum Nachteil der Steuerpflichtigen mit einem

hohen zu versteuernden Einkommen begünstigen (siehe dazu unter (b)).

Im konkreten Fall der Einzelhandelssteuer in Polen ist demnach danach zu fragen, ob die vorgenommene Differenzierung gegen ein steuerlogisches Prinzip, insbesondere das Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit, verstößt. Die Regelung knüpft den Steuersatz an den Umsatz des jeweiligen Unternehmens. Dieser Bezugspunkt ist als solcher im Hinblick auf das objektive Nettoprinzip problematisch. Entscheidend ist aber nicht allein das Merkmal, an das die finanzielle Leistungsfähigkeit geknüpft wird, sondern ob die darin zum Ausdruck kommende Differenzierung wiederum eine unterschiedliche Leistungsfähigkeit widerspiegelt. Diesbezüglich lässt sich feststellen, dass Unternehmen mit einem hohen Umsatz typischerweise eine höhere finanzielle Leistungsfähigkeit aufweisen als Unternehmen mit einem niedrigeren Umsatz.[345]

[345] Diese Auffassung hat GAin Kokott in meheren Verfahren vertreten, vgl. *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 13.06.2019 – C-75/18 (*Vodafone Magyarország),* ECLI:EU:C:2019:492, Rn. 121; Schlussanträge v. 15.10.2020 – C-562/19P und C-596/19P (*Kommission/Polen, Kommission/Ungarn),* ECLI:EU:C:2020:834, Rn. 50; Schlussanträge v. 05.09.2013 – C-385/12 (*Hervis Sport- és Divatkereskedelmi),* ECLI:EU:C:2013:531, Rn. 61; siehe auch *Hummel*, ISR 2021, 216, (222 ff.).

Die Höhe des Umsatzes stellt deshalb einen stark typisierenden Indikator[346] für steuerliche Leistungsfähigkeit dar. Es liegt auf der Hand, dass hohe Umsätze die Voraussetzung für hohe Gewinne sind,[347] die wiederum ganz unbestritten eine steuerliche Leistungsfähigkeit abbilden.

Gleichwohl ist nicht zu verkennen, dass es durch die starke Typisierung zu Verstößen gegen das objektive Nettoprinzip kommen kann, das wiederum aus dem Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit folgt. Es ist nicht abwegig, dass je nach Branche das Verhältnis von Gewinn und Umsatz (Umsatzrendite) sehr unterschiedlich sein kann, sodass es insoweit zu einem verzerrten Bild der steuerlichen Leistungsfähigkeit kommen kann. Hinzu kommt, dass auch bei einem hohen Umsatz ein Gesamtverlust vorliegen kann. In diesem Fall läge bei einer Gewinnbesteuerung überhaupt keine Leistungsfähigkeit vor, während bei der umsatzbasierten

[346] *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 13.06.2019 – C-75/18 (*Vodafone Magyarország),* ECLI:EU:C:2019:492, Rn. 121.
[347] *Hummel*, ISR 2021, 216, (223).

Besteuerung eine Leistungsfähigkeit angenommen werden würde.

Dieser Problematik muss dadurch Rechnung getragen werden, dass die Steuertarife bei einer umsatzbasierten Besteuerung moderat ausgestaltet werden. Andernfalls könnte die angenommene Leistungsfähigkeit zu stark von der tatsächlichen Leistungsfähigkeit aufgrund der starken Typisierung abweichen. Die Zweifel im Hinblick auf das objektive Nettoprinzip lassen sich daher insoweit überwinden, als die Steuertarife sehr gering (0,8 bis 1,4 %) ausgestaltet sind. Die Differenzierung innerhalb des Bezugspunkts (Umsatz) ist somit durch eine starke Typisierung mit dem Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit vereinbar.

Es wäre verfehlt, eine Begünstigung mit dem Argument anzunehmen, dass eine gewinnbasierte Steuer im Vergleich zu einer umsatzbasierten Steuer ein *verlässlicherer* Indikator für steuerliche Leistungsfähigkeit sei. Es ist nämlich nicht der Inhalt der Beihilfenkontrolle im Steuerrecht, nach einem „besseren“ Maßstab zur Ermittlung steuerlicher Leistungsfähigkeit zu fragen. Es ist lediglich zu prüfen, ob der vom nationalen

Steuergesetzgeber gewählte Ansatz rational nachvollziehbar und deshalb zumindest nicht willkürlich erscheint. Bei einer umsatzbasierten Steuer ist objektiv nachvollziehbar, dass eine steuerliche Leistungsfähigkeit – stark typisierend – indiziert werden kann.

Im Ergebnis ist die Ausgestaltung der Einzelhandelsumsatzsteuer in Polen mit dem Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit vereinbar. Somit liegt schon keine Begünstigung vor. Auf die Selektivität kommt es deshalb nach meinem Dafürhalten nicht an.

(b) Beispiel: Progressiver Einkommensteuertarif in Deutschland

Daran anknüpfend könnte die Frage gestellt werden, ob der progressiv ausgestaltete Einkommensteuertarif gem. § 32a Abs. 1 EStG eine Begünstigung i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV insofern darstellt, als dadurch Steuerpflichtige mit niedrigeren Einkommen geringer besteuert werden als Steuerpflichtige mit höheren Einkommen. Gemäß § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG fällt in Höhe des Grundfreibetrages keine Einkommensteuer an. Für darüberhinausgehende Einkommen setzt gem. § 32a Abs. 1

Satz 2 Nr. 2 bis 5 EStG ein progressiv ausgestalteter Tarif ein. Die Einkommensteuerpflicht beschränkt sich nicht nur auf Privatpersonen, sondern umfasst auch sog. Einzelunternehmen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) und Personengesellschaften (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG), sodass *Unternehmen* i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV von der progressiven Steuerstruktur betroffen sind.

> Beispiel: Der Einzelunternehmer A hat im Jahr 2021 ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von 30.000 Euro. Er wird mit einer Durchschnittsbelastung in Höhe von 16,97 % zur Einkommensteuer herangezogen. Einzelunternehmer B, der im Wettbewerb zu A steht, hat ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von 300.000 Euro und eine Durchschnittsbelastung in Höhe von 41,37 %.

An diesem Beispiel wird die progressive Wirkung und die damit verbundene Ungleichbehandlung des § 32a Abs. 1 EStG deutlich. Hinsichtlich des in § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG verankerten Grundfreibetrages liegt schon deshalb keine Begünstigung vor, weil dieser Freibetrag allen Steuerpflichtigen gleichermaßen zusteht.

Allerdings wird B im Hinblick auf die Durchschnittsbelastung sowohl absolut als auch relativ wesentlich stärker belastet als A, sodass eine – ggf. selektive – Begünstigung des A zu Lasten des B vorliegen könnte. Einerseits könnte die niedrige Durchschnittsbelastung des A als Referenzrahmen herangezogen werden. In diesem Fall würde die höhere Durchschnittsbelastung eine zusätzliche Belastung darstellen. Andererseits könnte auch die höhere Durchschnittsbelastung als „benchmark level" angesehen werden, sodass der Steuertarif des A eine Minderung von Belastungen sein könnte, die dieser „normalerweise" zu tragen hätte.

Im Hinblick auf den Regelungszweck des Beihilfeverbots und die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten ist bei allgemeinen Steuergesetzen eine Missbrauchskontrolle dahingehend durchzuführen, ob die fragliche Steuerregelung einer „klassischen" Subvention nach Art und Wirkung gleichkommt und demnach als willkürlich einzustufen ist. Bei § 32a Abs. 1 EStG handelt es sich um ein Steuergesetz, das die maßgebliche Tarifvorschrift darstellt und damit die allgemeine Höhe der Einkommensteuerbelastung normiert. Es ist demnach ein

allgemeines Steuergesetz, sodass zu prüfen ist, ob es einer Missbrauchskontrolle standhält. Die progressive Wirkung in § 32a Abs. 1 EStG ist nicht an sachfremde, persönliche Merkmale geknüpft, sondern an das zu versteuernde Einkommen als Ausdruck von individueller Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Die Differenzierung zwischen niedrigeren Einkommen und höheren Einkommen lässt sich demnach unmittelbar aus dem Prinzip der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit ableiten. Eine willkürliche Unterscheidung mit diskriminierender Wirkung ist insoweit nicht erkennbar. Vielmehr verbietet es das Prinzip der Gleichheit im Steuerrecht, „eine formale Gleichbehandlung von Reich und Arm durch Anwendung desselben Steuersatzes“[348] vorzunehmen. Aus diesem Grund stellt die progressive Wirkung dieser Norm keine Begünstigung i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV dar.

[348] *BVerfG*, Urt. v. 24.06.1958 – 2 BvF 1/57, NJW 1958, 1131, (1133).

c) Begünstigung durch steuerliche Einzelbeihilfen

Nachdem eine Untersuchung von Fällen mit steuerlichen Beihilferegelungen vorgenommen wurde, sollen nun die steuerlichen Einzelbeihilfen in den Blick genommen werden. Einzelbeihilfen sind gem. Art. 1 lit. e VerfahrensVO solche Beihilfen, die nicht aufgrund einer Beihilferegelung gewährt werden, und einzelne anmeldungspflichtige Zuwendungen aufgrund einer Beihilferegelung. Steuerliche Einzelbeihilfen bestehen aus einer singulären Maßnahme des Staates, die Steuern betrifft. In aller Regel handelt es sich dabei um einen Steuerbescheid, in dem die Steuerschuld festgesetzt wird.

Die Konstellation ist hier eine andere als bei Beihilferegelungen. Die potenzielle Begünstigung liegt nicht in einer abstrakten Regelung, sondern in einer konkreten staatlichen Maßnahme in Form eines Steuerbescheids. Dazu zählen die in der jüngeren

Vergangenheit häufig thematisierten sog. Steuervorbescheide (Tax Rulings).[349]

(1) Vorteilsgewährung durch Steuervorbescheide („Tax Rulings“)

In der jüngeren Vergangenheit waren Tax Rulings Gegenstand von mehreren Beihilfeprüfverfahren der *Kommission*[350] und anschließenden Verfahren vor dem *EuG*[351]. Tax Rulings sind verbindliche Steuervorbescheide, die dazu dienen, „vorab

[349] Vgl. zum Diskussionsstand *Jaeger*, EuZW 2020, 18; *M. Lang*, IStR 2015, 369; *Rossi-Maccanico*, EStAL 2015, 371; *Czakert*, IStR 2016, 985; *Gonzalez*, EStAL 2016, 556; *Verschuur/Stroungi*, EStAL 2017, 598; *Nicolaides*, EStAL 2016, 416.

[350] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 04.10.2017 – C(2017) 6740, SA.38944 (*Amazon)*; Beschluss v. 30.08.2016 – C(2016) 5605, SA.38373 (*Apple)*; Beschluss v. 20.06.2018 – C(2018) 3839, SA.44888 (*Engie)*; Beschluss v. 21.10.2015 – C(2015) 7152, SA.38375 (*FIAT)*; Beschluss v. 18.12.2018 – C(2017) 8753, SA.46470 (*Inter IKEA)*; Beschluss v. 01.07.2019 – C(2019) 226/04, SA.51284 (*Nike)*; Beschluss v. 21.10.2015 – C(2015) 7143, SA.38374 (*Starbucks)*.

[351] *EuG*, Urt. v. 12.05.2021 – T-525/18 und T-516/18 (*Luxemburg und ENGIE Global LNG Holding u.a./Kommission),* ECLI:EU:T:2021:251; Urt. v. 15.07.2020 – T-778/16 und T-892/16 (*Irland/Kommission),* ECLI:EU:T:2020:338; Urt. v. 24.09.2019 – T-755/15 und T-759/15 (*Luxemburg/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:670; Urt. v. 24.09.2019 – T-760/15, T-636/16 (*Niederlande/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:669; weitere Verfahren sind anhängig, siehe z.B. T-648/19 (*Nike European Operations Netherlands und Converse Netherlands/Kommission)*.

festzulegen, wie das allgemeine Steuersystem in einem konkreten Fall in Anbetracht der jeweiligen besonderen Fakten und Umstände angewendet wird“[352]. Der Zweck dieser Steuervorbescheide besteht in der Herstellung von Rechtssicherheit und einer damit einhergehenden Planungssicherheit für den Steuerpflichtigen. Aus beihilferechtlicher Sicht ist nicht zwischen Steuervorbescheiden und (nachträglichen) Steuerbescheiden zu differenzieren, weil Steuervorbescheide lediglich eine nachgelagerte Besteuerung abbilden. Ob die Besteuerung eines bestimmten Sachverhalts im Vorfeld zugesichert wird oder im Nachhinein festgestellt wird, ist unerheblich. Als eine Form der Einzelbeihilfe haben Tax Rulings in den letzten Jahren eine enorme Aufmerksamkeit erfahren. Die Ausführungen lassen sich aber ohne Einschränkung auf Steuerbescheide übertragen, da Tax Rulings zur Gruppe der Steuerbescheide gehören. Eine Differenzierung zwischen der nachträglichen Steuerfestsetzung (Steuerbescheid)

[352] *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 19.07.2016 – ABl. 2016 C 262, 1 (*Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV)*, Rn. 169.

und der Zusage, wie ein in der Zukunft liegender Sachverhalt besteuert wird (Steuervorbescheid), ist deshalb nicht notwendig.

(2) Abgrenzung zwischen Begünstigung und Selektivität bei steuerlichen Einzelbeihilfen

Die erste Schwierigkeit besteht bei steuerlichen Einzelbeihilfen darin, das Tatbestandsmerkmal der Begünstigung von dem der Selektivität abzugrenzen. Während bei Steuergesetzen eine Begünstigung unabhängig von der Frage der Selektivität festgestellt werden kann, ist dies bei einem Steuerbescheid insofern zweifelhaft, als hierfür eine „Normalbesteuerung“ ermittelt werden müsste. Dies resultiert daraus, dass eine Begünstigung stets nur in Relation zu einem Normalmaß festgestellt werden kann. Im Fall steuerlicher Maßnahmen kann das tatsächliche Vorliegen einer Begünstigung deshalb nur in Bezug auf eine sog. „normale“ Besteuerung festgestellt werden.[353] Eine solche Maßnahme verschafft dem durch sie

[353] *EuGH*, Urt. v. 06.09.2006 – C-88/03 (*Kommission/Portugal),* ECLI:EU:C:2006:511, Rn. 56; *EuG*, Urt. v. 24.09.2019 – T-755/15 und T-759/15 (*Luxemburg/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:670, Rn. 138; Urt. v. 24.09.2019 – T-760/15, T-636/16 (*Niederlande/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:669, Rn. 146.

Begünstigten mithin einen wirtschaftlichen Vorteil, wenn sie die Belastungen vermindert, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat und die somit zwar keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen aber nach Art und Wirkung gleichstehen.[354]

(a) Zur Bestimmung der „normalen" Besteuerung

Um eine Begünstigung i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV feststellen zu können, ist daher die „normale" Besteuerung zu ermitteln. Sofern die im Steuerbescheid zugrunde gelegte Besteuerung von dieser „normalen" Besteuerung abweicht, liegt eine Begünstigung vor.

Die *Kommission* knüpft im Rahmen dieser Vorteilsprüfung an die „Verbesserung der Nettofinanzlage"[355] an. Bei steuerlichen Maßnahmen könne ein Vorteil durch verschiedene Arten der Verringerung der Steuerlast eines Unternehmens gewährt

[354] *EuGH*, Urt. v. 09.10.2014 – C-522/13 (*Ministerio de Defensa und Navantia),* ECLI:EU:C:2014:2262, Rn. 22; *EuG*, Urt. v. 15.07.2020 – T-778/16 und T-892/16 (*Irland/Kommission),* ECLI:EU:T:2020:338, Rn. 202.
[355] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 20.06.2018 – C(2018) 3839, SA.44888 (*Engie)*, Rn. 163.

werden, insbesondere durch eine Verringerung der Bemessungsgrundlage oder der Höhe der Steuerlast.[356] Als „Normalmaß“ und damit als Regel hat die *Kommission* z.B. in der Rechtssache „Engie“ in Bezug auf das luxemburgische Steuerrecht eine „Einmalbesteuerung“ festgelegt, die vom Gesetzgeber intendiert gewesen sei.[357] Da es bei der Engie-Gruppe zu einer „Keinmalbesteuerung“ der Gewinne der betroffenen Unternehmensbereiche komme, liege eine Abweichung von dieser Regel vor. Diese Abweichung finde keine Rechtfertigung in den gesetzlichen Grundwertungen, sondern widerspreche diesen sogar.[358] Dies sei für Umgehungsgestaltungen typisch. Für bedeutungslos erachtet die *Kommission* in diesem Zusammenhang das Vorbringen von außersteuerlichen Gründen für die gewählte Gestaltung.[359] Ebenfalls nicht relevant sei die Frage, ob der Gesetzgeber die

[356] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 20.06.2018 – C(2018) 3839, SA.44888 (*Engie)*, Rn. 164.
[357] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 20.06.2018 – C(2018) 3839, SA.44888 (*Engie)*, Rn. 171 ff. u. 200 ff.
[358] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 20.06.2018 – C(2018) 3839, SA.44888 (*Engie)*, Rn. 227 ff.
[359] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 20.06.2018 – C(2018) 3839, SA.44888 (*Engie)*, Rn. 260 ff.

Gestaltungsmöglichkeit als solche erkannt, aber bewusst zugelassen oder diese Möglichkeit übersehen hat.[360] Diese Ausführungen der *Kommission* können – über den Einzelfall hinaus – in dem Sinne interpretiert werden, dass Art. 107 Abs. 1 AEUV in Zukunft als ein europäischer Anti-Missbrauchstatbestand[361] fungieren soll. Nach den Maßstäben der *Kommission* wäre dieser Missbrauchstatbestand wesentlich strenger konzipiert als es z.B. im Rahmen des § 42 AO der Fall ist.

Dieser Ansatz stellt einen Eingriff in die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten dar, der nicht durch den Zweck des Beihilfenrechts zu rechtfertigen ist. Die Struktur der Vorteilsprüfung darf nicht dazu führen, dass der Beihilfetatbestand extensiv ausgelegt wird und damit als „Supermissbrauchstatbestand" fungiert. Es sind deshalb andere Kriterien zu entwickeln, wie bei einem Steuerbescheid festzustellen ist, dass er eine Belastungsminderung ausweist, die das Unternehmen normalerweise nicht erhalten hätte. Zunächst

[360] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 20.06.2018 – C(2018) 3839, SA.44888 (*Engie)*, Rn. 184 u. 220.
[361] Dazu *Englisch*, DStR 2018, 2501, (2502).

einmal könnte man anführen, dass ein Unternehmen „normalerweise“ einen Steuerbescheid erhält, der die korrekte, d.h. nach materiellem Steuerrecht fehlerfrei ermittelte Steuer beinhaltet. Nicht „normal“ wäre es hingegen, wenn der Steuerbescheid nicht „richtig“, d.h. wenn er materiell-rechtlich fehlerhaft ist. Das ist eine Frage des nationalen Steuerrechts und nicht des Unionsrechts. Denn die materiell-rechtliche „Richtigkeit“ kann sich nur nach den Vorschriften richten, auf deren Grundlage der Steuerbescheid erlassen wurde. Das Unionsrecht enthält kein materielles Steuerrecht und kann deshalb nicht zur Bestimmung des Normalmaßes herangezogen werden.

Welche eigenständige Funktion soll nun einem übergeordneten Kontrollmaßstab in Form des Beihilfenrechts zukommen? Auf den ersten Blick wäre eine Möglichkeit, dass ein Steuerbescheid die normalerweise zu tragenden Belastungen (d.h. beihilfenkonform) beinhaltet, wenn er – anhand der nationalen Steuervorschriften – materiell-rechtlich zutreffend ist. Denn in diesem Fall ist im Bescheid die Steuer im Hinblick auf das nationale Recht korrekt ermittelt worden. Jedoch würde damit

die Beihilfenkontrolle insofern leerlaufen, als es für Steuerbescheide – hinsichtlich des Vorliegens einer Begünstigung – ausschließlich einen nationalen Kontrollmaßstab gäbe. Die Komplexität des Steuerrechts und die damit verbundene „Fehleranfälligkeit" spricht ebenfalls gegen die Annahme, dass eine „normale" Besteuerung rechtmäßig und spiegelbildlich eine „unnormale" Besteuerung rechtswidrig ist.

Eine weitere Möglichkeit könnte darin bestehen, eine „normale" Besteuerung anzunehmen, wenn die Rechtswidrigkeit des Steuerbescheides nicht absichtlich verursacht worden ist.[362] Dadurch würde die Schwelle für das Vorliegen einer Begünstigung angehoben werden und es würde nicht jeder rechtswidrige Steuerbescheid eine Begünstigung i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen. Allerdings würde in diesem Fall ein subjektives Element hinzutreten, sodass Nachweisprobleme drohen. Generell sollte eine staatliche Maßnahme m.E. unabhängig von der subjektiven Motivation beurteilt werden.

[362] Vgl. dazu *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, Rn. 10 ff; *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, Diss., 2020, S. 692.

Deshalb ist das Einbeziehen der Frage, ob der Mitgliedstaat die fehlerhafte Rechtsanwendung absichtlich vorgenommen hat, abzulehnen.

Ein dritter Ansatz ist der von *Sutter* vorgeschlagene Scientific Approach Test. [363] Demnach ist im Hinblick auf das Vorliegen einer Begünstigung danach zu fragen, „ob auch ein unabhängiger Rechtsgelehrter, der kein besonderes Interesse am individuellen Geschick des betroffenen Unternehmens hat, zu dem Auslegungsergebnis der Behörde hätte kommen können“[364]. Eine „normale“ Besteuerung läge demnach vor, wenn sie auf einer vertretbaren Auslegung beruht. Spiegelbildlich wäre eine „unnormale“ Besteuerung eine unvertretbare Anwendung des nationalen Steuerrechts.

Schließlich könnte ein Ansatz zur Bestimmung der „normalen“ Besteuerung darin bestehen, dass eine Begünstigung nur dann vorliegt, wenn der Steuerbescheid offensichtlich fehlerhaft, d.h. evident rechtswidrig ist. Dies würde den Beurteilungsspielraum

---

[363] *Sutter*, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, S. 65 ff.
[364] *Sutter*, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, S. 67.

der Behörde erhöhen, ohne ein subjektives Element einzuführen. In der Rechtssache „FIAT“ hat Luxemburg vorgetragen, ein Vorteil liege nur dann vor, wenn die Maßnahme eine offenkundige Abweichung von den Standardregeln zur Verrechnungspreisgestaltung darstelle und über den Ermessensspielraum der Steuerbehörde hinausgehe.[365] Auch die *Kommission* hat eine solche „Evidenz-Schwelle“ in der Vergangenheit herangezogen. Konkret hat sie einen Vorteil nur dann bejaht, „wenn die Zugeständnisse der Verwaltung in Anbetracht der Umstände offensichtlich unverhältnismäßig im Vergleich zu den Zugeständnissen des Steuerpflichtigen sind und sich herausstellt, dass die Verwaltung offensichtlich den anderen Abgabenpflichtigen in einer vergleichbaren Situation nicht dieselbe bevorzugte Behandlung gewährt“[366].

Unter Berücksichtigung der Vor- und Nachteile der verschiedenen Ansätze ist der letztgenannte vorzugswürdig. Die Schwelle für die Kontrolle eines Steuerbescheides am Maßstab

[365] *EuG*, Urt. v. 24.09.2019 – T-755/15 und T-759/15 (*Luxemburg/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:670, Rn. 176.
[366] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 26.05.2010 – K(2010) 2538, C 76/2003 (*Umicore)*, Rn. 155.

des nationalen Steuerrechts ist im Hinblick auf die Steuerautonomie hoch anzusetzen. Deshalb überzeugt es nicht, die „normale“ Besteuerung mit der Rechtmäßigkeit gleichzusetzen. Das Anknüpfen an die absichtliche Fehlanwendung birgt wiederum Probleme hinsichtlich des Nachweises, weil die subjektive Motivation einer nationalen Behörde häufig nicht zu ermitteln ist. Die *Kommission* könnte dann faktisch nie eine Abweichung von der „normalen“ Besteuerung nachweisen. Die „normale“ Besteuerung setzt m.E. voraus, dass sie nicht evident rechtswidrig ist. Dadurch ist einerseits die Steuerautonomie gewahrt und gleichzeitig der *Kommission* die Möglichkeit eingeräumt, das Abweichen von der „normalen“ Besteuerung nachzuweisen.

(b) Zur verfahrensrechtlichen Befugnis, das nationale Steuerrecht auszulegen

Verfahrensrechtlich stellt sich anschließend die Frage, inwiefern die evidente Rechtswidrigkeit eines Steuerbescheides oder Steuervorbescheides ermittelt werden kann. Für die Beihilfenaufsicht ist gem. Art. 108 AEUV die *Kommission* zuständig, sodass diese Aufgabe grundsätzlich derselben

obliegt. Hiergegen bestehen aber m.E. durchgreifende Bedenken. Diese ergeben sich einerseits aus der Zuständigkeitsordnung zwischen den Organen der Union und den Mitgliedstaaten gem. Art. 4 und 5 EUV. Die Mitgliedstaaten sind jedenfalls im Bereich der direkten Steuern uneingeschränkt zuständig, während die *Kommission* für die Beihilfenaufsicht zuständig ist, Art. 108 AEUV. Zwar schließt diese Kompetenz der *Kommission* eine Überprüfung steuerlicher Maßnahmen nicht aus. Die Kompetenz umfasst aber nicht die materiell-rechtliche Würdigung von nationalem Steuerrecht. Das würde die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten unverhältnismäßig einschränken.

Andererseits folgt aus dem Rechtsgedanken des Art. 267 AEUV, dass zur Wahrung der Rechtseinheit die Unionsgerichte das Unionsrecht auslegen.[367] Spiegelbildlich kann daraus geschlossen werden, dass zur Wahrung der nationalen

[367] *EuGH*, Urt. v. 16.01.1974 – 166-73 (*Rheinmühlen-Düsseldorf/Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel),* ECLI:EU:C:1974:3, Rn. 2; *Karpenstein*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 267 AEUV Rn. 2; *Gaitanides*, in: Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Art. 267 AEUV Rn. 7 ff; *Wegener*, in: Calliess/Ruffert/Kluth (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 267 AEUV Rn. 1.

Rechtseinheit auch die nationalen Gerichte ihre jeweiligen Rechtsordnungen selbst auslegen. Zwar ist die Auslegung einer nationalen Steuerregelung durch die *Kommission* nur für das Beihilfeverfahren und nicht für das nationale Besteuerungsverfahren relevant. Gleichwohl gebietet die föderale Kompetenzordnung, dass die Union die Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten respektiert. Es obliegt demnach nicht der *Kommission*, die Auslegung der nationalen Steuervorschriften vorzunehmen.

Folglich ist die Auslegung nicht *durch* die *Kommission*, sondern lediglich „im Auftrag“ der *Kommission* vorzunehmen, damit der Nachweis für eine Begünstigung i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV erbracht werden kann. Aus diesen Gründen ist nach Alternativen zur Auslegung des nationalen Steuerrechts durch die *Kommission* zu fragen.

Die erste Möglichkeit besteht darin, dass Gutachten zu der konkreten Fragestellung eingeholt werden. Beispielsweise wurde in der Rechtssache „Apple“ durch den Kläger (Irland) ein Gutachten eines Sachverständigen für das irische Recht herangezogen, das wiederum u.a. auf einem Urteil des High

Court (Hoher Gerichtshof, Irland) beruhte.[368] Solche Gutachten stellen eine geeignete Methode dar, das nationale Steuerrecht auszulegen. Es könnte aber die Situation eintreten, dass mehrere Gutachten zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen. Da die *Kommission* die Beweislast für das Vorliegen einer Begünstigung trägt, müsste im Zweifel zu Gunsten des Mitgliedstaates entschieden werden.

Eine zweite Möglichkeit ist die Vorlage der Rechtsfrage an ein Fachgericht im entsprechenden Mitgliedstaat. Dies könnte als umgekehrtes Vorabentscheidungsverfahren bezeichnet werden. Zuständig sollte das höchste Fachgericht, d.h. in Deutschland der Bundesfinanzhof sein. Die Konstellation entspricht dann spiegelbildlich dem Verfahren gem. Art. 267 AEUV. Im Vergleich zu der Heranziehung von Rechtsgutachten hat diese Variante den Vorteil, dass die Rechtsfrage eindeutig beantwortet wird. Es wird demnach zweifelsfrei entschieden, ob die steuerliche Maßnahme im Hinblick auf das nationale Steuerrecht rechtmäßig ist. Der Nachteil dürfte in der

[368] *EuG*, Urt. v. 15.07.2020 – T-778/16 und T-892/16 (*Irland/Kommission),* ECLI:EU:T:2020:338, Rn. 179.

Verfahrensökonomie liegen, da das Verfahren analog zu Art. 267 AEUV ausgesetzt werden müsste und die Fachgerichte wesentlich länger für eine Entscheidung benötigen werden als es bei Rechtsgutachten der Fall wäre.

4. Zusammenfassung der Ergebnisse

Damit durch ein Steuergesetz ein Vorteil gewährt werden kann, muss zunächst ein Rahmen vorhanden sein, der eine Besserstellung denklogisch erst möglich macht. Es muss somit ein *Vergleichssystem* – oder auch *Referenzsystem* – vorhanden sein. Wenn diese erste Voraussetzung erfüllt ist, kommt eine Begünstigung in Betracht. Das bedeutet konkret, dass grundsätzlich keine Begünstigung und somit auch keine Beihilfe vorliegt, wenn der Gesetzgeber erstmals eine Steuer einführt. Die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten gebietet es, dass die Staaten selbst entscheiden, ob sie bestimmte Sachverhalte besteuern oder von einer Besteuerung absehen. Diese notwendigen Regelungen zur Steuerstruktur sind grundsätzlich keine Begünstigung einzelner Steuerpflichtiger. Die Besteuerung von Kaffeeproduzenten ist deshalb kein Vorteil zu Gunsten der nichtbesteuerten Teeproduzenten.

Entsprechend zu den allgemeinen Grundsätzen muss m.E. bei steuerlichen Beihilferegelungen danach gefragt werden, ob das Steuergesetz den „normalen“ Steuerbedingungen entspricht. Hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals „Begünstigung“ bedeutet dies, dass ein Vorteil nur dann vorliegen kann, wenn überhaupt eine Differenzierung in Form einer Ausnahme vorliegt. Wenn erstmals eine Steuer und damit zugleich erstmals ein Referenzsystem eingeführt wird, kann grundsätzlich kein Vorteil angenommen werden.

Die „normalen steuerlichen Bedingungen“ müssen im Rahmen der Selektivität bestimmt werden. Im Rahmen der Vorteilsprüfung werden im Vorfeld solche Steuergesetze von der Beihilfenkontrolle ausgenommen, die offensichtlich keine Beihilfe darstellen, weil sie bereits kein Begünstigungselement aufweisen (Evidenzprüfung). Ein Vorteil kann jedenfalls dann verneint werden, soweit eine Maßnahme von allen Steuerpflichtigen gleichermaßen in Anspruch genommen werden kann. Das ist z.B. bei einem Freibetrag der Fall, der für

alle Steuerpflichtigen die Bemessungsgrundlage mindert.[369] Komplizierter kann es bei einer Freigrenze sein, bei der bei Überschreitung des Schwellenwertes alle Einkünfte versteuert werden müssen. Eine Freigrenze kann deshalb nur von denjenigen in Anspruch genommen werden, die unterhalb des Schwellenwertes liegen.

Zusammenfassend wird in dieser Arbeit eine Begünstigung durch eine steuerliche Beihilfenregelung folgendermaßen definiert: Ein Steuergesetz stellt eine Begünstigung i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV dar, wenn es zu einer positiven Leistung oder einer Minderung von Belastungen führt, die ein Unternehmen unter normalen Bedingungen nicht erhält bzw. unter normalen Bedingungen zu tragen hat. Ein Steuergesetz erfüllt diese normalen Bedingungen, soweit es

1. erstmals ein Referenzsystem schafft und nicht offensichtlich missbräuchlich ist,
2. keine Ausnahmen von einem Referenzsystem vorsieht,

[369] Beispielsweise der Grundfreibetrag gem. § 32a Abs. 1 Nr. 1 EStG oder der Freibetrag bei privaten Veräußerungsgeschäften, § 23 Abs. 3 S. 5 EStG.

3. allgemeine Maßnahmen vorsieht, die von allen Steuerpflichtigen gleichermaßen in Anspruch genommen werden können oder
4. unmittelbar auf einem steuerlogischen Prinzip basiert.

Ein Steuergesetz ohne Ausnahme (Nr. 2) wird praktisch nie der Fall sein, weil in jedem Steuergesetz Differenzierungen und somit auch Ausnahmen vorgesehen sind. Die erstmalige Schaffung eines Referenzsystems (Nr. 1) ist hingegen sehr relevant in den Konstellationen, in denen erstmals ein bestimmter Gegenstand oder ein sonstiger Lebenssachverhalt besteuert wird.[370] Dadurch wird sichergestellt, dass eine Nichtbesteuerung (im Gegensatz zur Steuerbefreiung) grundsätzlich nicht als „Begünstigung" i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV qualifiziert werden kann.

Um allgemeine Maßnahmen (Nr. 3), die von allen in Anspruch genommen werden können, handelt es sich beispielsweise bei einem Freibetrag. Denn dieser steht allen Steuerpflichtigen gleichermaßen zu. Anders liegt es bei einer Freigrenze. Diese

[370] Relevant zum Beispiel bei *EuGH*, Urt. v. 26.04.2018 – C-233/16 (*ANGED),* ECLI:EU:C:2018:280, BeckEuRS 2018, 570524.

kann nur von Steuerpflichtigen bis zu einer gewissen Schwelle in Anspruch genommen werden, sodass andere Steuerpflichtige ausgenommen sind. Bei einer Freigrenze ist eine Begünstigung deshalb möglich. Im darauffolgenden Prüfungsschritt ist zu prüfen, ob die Begünstigung nur „bestimmten Unternehmen oder Produktionszweigen“ gewährt worden ist, d.h. ob der Vorteil *selektiv* gewährt worden ist. Zu den steuerlogischen Prinzipien (Nr. 4) zählen das Prinzip der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit sowie das Prinzip der Gleichheit und der Fiskalzweck von Steuern. Entscheidend ist insoweit, dass das Steuergesetz *unmittelbar* auf diesem Prinzip basiert, d.h. dass es eine stringente Ausprägung des Prinzips darstellt. Die im Steuergesetz vorgenommene Differenzierung muss mithin aufgrund eines steuerlogischen Prinzips zwingend sein.

Eine steuerliche Begünstigung i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV liegt bei einer Einzelbeihilfe vor, wenn ein Steuerbescheid die Belastungen vermindert, die ein Unternehmen „normalerweise“ zu tragen hat. Ein Steuervorteil setzt somit die Abweichung von der „normalen“ Besteuerung voraus. Von einer „normalen“ Besteuerung ist auszugehen, wenn die Rechtsanwendung nicht

offensichtlich rechtswidrig ist. Auf die Absicht der Steuerbehörde bei Erlass des Steuerbescheides kommt es nicht an. Die Beweislast für das Vorliegen des Vorteils und somit auch für die Abweichung zur Normalbesteuerung trägt die *Kommission*.

Ein nicht offensichtlich rechtswidriger Steuerbescheid stellt demnach keine Begünstigung i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV dar. In diesem Fall könnte aber das Steuergesetz, auf dem der Steuerbescheid basiert, selbst selektiv sein. Beispielsweise waren die auf Grundlage des Körperschaftsteuergesetzes in Gibraltar[371] ergangenen Steuerbescheide rechtmäßig, stellten aber eine rechtswidrige Beihilfe dar, weil das Körperschaftsteuergesetz in Gibraltar gegen das Beihilfeverbot verstoßen hat.

[371] Vgl. *EuGH*, Urt. v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P (*Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich),* ECLI:EU:C:2011:732; *J. Temple Lang*, EStAL 2012, 805.

III. Selektivität („bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige“)

Das Wesensmerkmal einer rechtswidrigen Beihilfe ist, dass sie nicht der Allgemeinheit, sondern *bestimmten Unternehmen oder Produktionszweigen* gewährt wird. Diese Komponente wird mit dem Begriff der Selektivität zusammengefasst. Es ist das Tatbestandsmerkmal, das im Zusammenhang mit steuerlichen Beihilfen bislang die größte Bedeutung in der Rechtsprechung und im Schrifttum erlangt hat.[372]

1. Allgemeine Grundsätze zum Tatbestandsmerkmal der Selektivität

Das Tatbestandsmerkmal der Selektivität[373] hat im Wesentlichen die Funktion, Maßnahmen der allgemeinen

---

[372] Vgl. dazu und zur Entwicklung des Tatbestandsmerkmals im Steuerrecht insgesamt *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Bd. 5, Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 1 Rn. 214 ff; umfassend zur Selektivität von steuerlichen Beihilfen auch *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, Diss., 2020, passim; siehe auch *Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 103; *Schön*, ZHR 2019, 393.

[373] Teilweise auch als "Spezifizität" bezeichnet, siehe z.B. *GA Wahl*, Schlussanträge v. 22.01.2015 – C-15/14 P (*MOL/Kommission),* ECLI:EU:C:2015:32, Rn. 51.

Wirtschaftspolitik vom Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV auszuschließen.[374] Diese betreffen nämlich die Volkswirtschaft des Mitgliedstaates als Ganzes und sind demnach nicht geeignet, eine Beihilfe im Sinne einer Subvention darzustellen. Diese Eingrenzung trägt dem Gedanken Rechnung, dass Maßnahmen, die allen zustehen, per se keine Beihilfen sind. Durch das Erfordernis der Selektivität wird die Grenze zwischen der Autonomie der Mitgliedstaaten für allgemeine Maßnahmen der Wirtschafts- und Sozialpolitik und der unionsrechtlichen Kompetenz zum Schutz des Wettbewerbs vor punktueller staatlicher Intervention gezogen.[375] Den Mitgliedstaaten steht es im Grundsatz frei, ihr Steuersystem zu ändern.[376] Ebenfalls obliegt es allein den Mitgliedstaaten, Steuern auf bestimmte Waren und Dienstleistungen zu erheben.[377] Spiegelbildlich steht

[374] *Kliemann/Mederer*, in: Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Art. 107 Rn. 44; aus volkswirtschaftlicher Sicht dazu siehe *Müller-Graff*, ZHR 1988, 403.
[375] *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Bd. 5, Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 1 Rn. 169.
[376] *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, Rn. 10.019 m. w. N; *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Bd. 5, Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 1 Rn. 214.
[377] *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, Rn. 10.020 m. w. N.

es ihnen frei, keine Steuern zu erheben.[378] Diese Steuerautonomie gilt jedoch nicht grenzenlos, weil sämtliche staatliche Maßnahmen mit dem Unionsrecht und folglich auch mit dem Beihilfenrecht vereinbar sein müssen.

2. Klassische Auslegung

Nach der st. Rspr. des *EuGH* verlangt eine selektive Behandlung die Feststellung, ob die fragliche nationale Maßnahme im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung geeignet ist, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige" gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen zu begünstigen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden und somit eine unterschiedliche Behandlung erfahren, die im Wesentlichen als diskriminierend eingestuft werden kann.[379] Wenn es sich um

[378] Zur Differenzierung zwischen Nichtbesteuerung und Steuerbefreiung vgl. *Hummel*, GmbHR 2019, 390, (394).
[379] *EuGH*, Urt. v. 08.11.2001 – C-143/99 (*Adria-Wien Pipeline),* ECLI:EU:C:2001:598, Slg. 2001, I-8365, Rn. 41; Urt. v. 03.03.2005 – C-172/03 (*Wolfgang Heiser/Finanzamt Innsbruck),* ECLI:EU:C:2005:130, Slg. 2005, I-01627, Rn. 40; Urt. v. 22.06.2006 – verb. Rs. C-182/03 u. C-217/03

eine Beihilferegelung und nicht um eine Einzelbeihilfe handelt, obliegt es nach Ansicht des *EuGH* außerdem der *Kommission*, darzutun, dass die Maßnahme, obwohl sie einen allgemeinen Vorteil vorsieht, diesen allein *bestimmten* Unternehmen oder Branchen verschafft.[380]

Aus dieser Definition einer selektiven Maßnahme lassen sich mehrere Rückschlüsse ziehen, die auch für steuerliche Beihilfen von Bedeutung sind.

Erstens genügt es für die Annahme einer selektiven Behandlung *noch nicht*, dass ein wirtschaftlicher Vorteil gewährt worden ist. *Zusätzlich* muss festgestellt werden, dass Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Situation befinden, in unterschiedlichem Maße von diesem Vorteil

(*Belgien/Kommission u. Forum 187/Kommission),* ECLI:EU:C:2006:416, Slg. 2006, I-05479, Rn. 119; Urt. v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P (*Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich),* ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 75; Urt. v. 21.12.2016 – C-20/15 P, C-21/15 P (*Kommission/World Duty Free Group),* ECLI:EU:C:2016:981, EuZW 2017, 219, Rn. 54, m.w.N.

[380] *EuGH*, Urt. v. 30.06.2016 – C-270/15 P (*Belgien/Kommission),* ECLI:EU:C:2016:289, EuZW 2016, 709, Rn. 49; Urt. v. 04.06.2015 – C-15/14 P (*Kommission/MOL),* ECLI:EU:C:2015:362, Rn. 60.

profitieren.[381] Zweitens hängt die Frage der Selektivität maßgeblich von dem von der Regelung verfolgten Ziel ab, sodass die *Prüfung des Gesetzeszwecks* eine zentrale Rolle einnehmen muss. Drittens dient die *diskriminierende Wirkung* als übergeordnetes Kriterium. Im Ergebnis muss die Regelung deshalb stets nach diesem Maßstab (Missbrauchskontrolle) beurteilt werden, da ansonsten der Zweck des Beihilfeverbots verfehlt werden würde. Viertens gelten bei Beihilferegelungen *gesteigerte Anforderungen* dahingehend, eine allgemeine Maßnahme der Wirtschaftspolitik von einer punktuellen staatlichen Intervention abzugrenzen.

3. Steuerspezifische Auslegung

Diese Ausführungen gelten auch für steuerliche Beihilfen. Gleichwohl gibt es besondere Auslegungsgrundsätze, die bei steuerlichen Sachverhalten zum Tragen kommen. Die Differenzierung zwischen Beihilferegelungen und Einzelbeihilfen ist auch im Rahmen der Selektivitätsprüfung

381 *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Bd. 5, Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 1 Rn. 168.

geboten, weil die Ausgangskonstellation bei Steuergesetzen gänzlich von der bei Steuerbescheiden abweicht.

Bei einer allgemeinen Steuerregelung ist die Selektivität im Ausgangspunkt fernliegend, weil aus einer allgemeinen Maßnahme an sich keine selektive Begünstigung folgt. Es muss also dargelegt werden, weshalb die Maßnahme trotz ihres allgemeinen Charakters eine punktuelle staatliche Begünstigung darstellt.

Anders stellt es sich bei steuerlichen Einzelbeihilfen dar. Hier ist die Konstellation genau umgekehrt. Denn wenn feststeht, dass im Wege einer Einzelmaßnahme ein wirtschaftlicher Vorteil gewährt worden ist, liegt es näher, dass dieser Vorteil selektiv ist.

a) Kein grenzüberschreitender Vergleichsmaßstab bei steuerlichen Beihilfen

Zunächst stellt sich für Beihilferegelungen und Einzelbeihilfen gleichermaßen die Frage, welcher Vergleichsmaßstab im Rahmen der Selektivität bei steuerlichen Beihilfen heranzuziehen ist. Fraglich ist, ob nur inländische

Wirtschaftsteilnehmer oder auch inländische im Vergleich zu ausländischen in die Prüfung einbezogen werden.

Nach dem Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV bezieht sich das Beihilfeverbot ohne Einschränkung auf „Unternehmen oder Produktionszweige“, sodass hiervon sowohl inländische als auch ausländische umfasst sind. Anders als bei den Grundfreiheiten werden im Beihilfenrecht aber regelmäßig nicht gebietsansässige mit ausländischen Unternehmen verglichen.[382] Vielmehr geht es im Ausgangspunkt um Inlandssachverhalte,[383] in denen mutmaßlich Begünstigte und mutmaßlich Benachteiligte verglichen werden. Würde man das Beihilfeverbot dahin auslegen, dass es generell alle – einschließlich grenzüberschreitender – Wettbewerbsverzerrungen verhindern soll, hätte das gravierende Verletzungen der Steuerautonomie der

[382] Vgl. dazu z.B. *EuG*, Urt. v. 07.11.2014 – T-219/10 (*Autogrill España/Kommission),* ECLI:EU:T:2014:939, BB 2014, 2919, Rn. 71 ff; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 162.

[383] *EuGH*, Urt. v. 21.12.2016 – C-20/15 P, C-21/15 P (*Kommission/World Duty Free Group),* ECLI:EU:C:2016:981, EuZW 2017, 219, Rn. 119; Urt. v. 08.11.2001 – C-143/99 (*Adria-Wien Pipeline),* ECLI:EU:C:2001:598, Slg. 2001, I-8365, Rn. 35 f; *GA Wathelet*, Schlussanträge v. 28.07.2016 – C-20/15 P und C-21/15 P (*World Duty Free),* ECLI:EU:C:2016:624, Rn. 106.

Mitgliedstaaten zur Folge. Denn dann müssten insbesondere die Steuersätze innerhalb der EU identisch sein, weil die unterschiedlichen Steuersätze eine Wettbewerbsverzerrung verursachen.

Auf Grund der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten kann deshalb immer nur ein Vergleich innerhalb einer Steuerjurisdiktion, d.h. innerhalb eines Mitgliedstaates vorgenommen werden. Ein Vergleich zwischen unterschiedlichen Mitgliedstaaten wäre hingegen aus den genannten Gründen systemwidrig und nicht mit der Steuersouveränität vereinbar.

b) Selektivität bei steuerlichen Beihilferegelungen

Es gibt zwei grundlegende Anknüpfungspunkte, um ein Steuergesetz als selektiv zu qualifizieren: Einerseits kann an sich die selektive Behandlung aus der sachlichen Einschränkung des Anwendungsbereichs des Steuergesetzes ergeben. Andererseits kann dies aus der territorialen Beschränkung[384] des

[384] Speziell zum territorialen Bezugsrahmen vgl. *T. Jäger*, in: Montag/Säcker (Hrsg.), Münchener Kommentar Europäisches und Deutsches

Geltungsbereichs folgen. Im Falle der sachlichen Einschränkung ist die materielle Selektivität betroffen, die in dieser Untersuchung den Schwerpunkt bildet. Die territoriale Beschränkung spielt auf den Sonderfall der sog. Regionalbeihilfen an. Diese Fallgruppe soll hier nicht vertieft behandelt werden, da die dogmatischen Fragen ganz überwiegend die materielle Selektivität betreffen.

Wettbewerbsrecht, Band 5: Beihilfenrecht, Teil 7. Rn. 57 ff; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 207; zum regionalen Beihilfebegriff *Glaser*, EuZW 2009, 363; *Leibrock*, Die verfassungs- und europarechtlichen Probleme der Regionalförderung, Diss., 1989, passim; zur Steuerhoheit auf regionaler und lokaler Ebene *Arhold*, EuZW 2006, 717.

(1) Das Drei-Stufen-Schema bei steuerlichen Beihilfen

Im Laufe der Zeit hat sich zu steuerlichen Beihilfen ein von der *Kommission*[385] und vom *EuGH*[386] angewendetes Schema zur Bestimmung der Selektivität herausgebildet. Diese Vorgehensweise resultiert mitunter daraus, dass sich der *EuGH* und die *Kommission* bei steuerlichen Beihilferegelungen in der Regel auf dieses Tatbestandsmerkmal konzentrieren und die Prüfung einer Beihilfe durch ein Steuergesetz regelmäßig mit diesem Merkmal „steht und fällt".[387]

[385] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 26.01.2011 – C-7/2010, Abl. L 235, 26–41 (*Staatliche Beihilfe Deutschlands)*, Rn. 64 ff; Mitteilung v. 10.12.1998 – Abl. 1998 C 384/3 (*Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen und Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung)*, Rn. 12 ff; vgl. in diesem Kontext auch *Europäischer Rat*, Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung - Entschließung v. 01.12.1997, ABl. C 2, S. 2-5.
[386] Siehe z.B. *EuGH*, Urt. v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P (*Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich),* ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 36; Urt. v. 21.12.2016 – C-20/15 P, C-21/15 P (*Kommission/World Duty Free Group),* ECLI:EU:C:2016:981, EuZW 2017, 219, Rn. 57; vgl. auch bereits dazu Urt. v. 2.7.1974 – 173/73 (*Italien/Kommission),* ECLI:EU:C:1974:71, Slg. 1974, 709, Rn. 33.
[387] Generell zur Selektivität bei steuerlichen Beihilfen, vgl. *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 1. Teil, G., Art. 107 Rn. 70 ff; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches

Steuerrecht, Rn. 9.12 ff; *Schön*, ZHR 2019, 393; *Bartosch*, CMLR 2010, 729; *Bartosch*, in: Szyszczak (Hrsg.), Research handbook on European state aid law, 176; *Bartosch*, EuZW 2010, 12; *Arhold*, EuZW 2006, 717; *Bioni*, CMLR 2013, 1719; *Kurcz/Vallindas*, CMLR 2008, 159; zur Entwicklung dieses Themenkomplexes *Bartosch*, EuZW 2015, 99; *Ismer*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland - Festschrift für den Bundesfinanzhof, 845; speziell zum Referenzsystem *Ismer/Karch*, IStR 2014, 130; *Kokott*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland - Festschrift für den Bundesfinanzhof, 735, (754 ff.); speziell zu Dauerverlustbetrieben im kommunalen Querverband *Märtens*, in: Lüdicke/Mellinghoff/Rödder (Hrsg.), Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung - Festschrift für Dietmar Gosch zum Ausscheiden aus dem Richteramt, 279, (287); aus internationaler Sicht *O'Brien*, ELR 2005, 209; *Verschuur/Stroungi*, EStAL 2017, 598; *Todhe*, EStAL 2019, 249; *Perez-Bernabeu*, EStAL 2017, 582; *Nicolaides*, EStAL 2012, 791; *Traversa/Flamini*, EStAL 2015, 323; *Nicolaides*, EStAL 2019, 15; *Lyal*, in: Kokott/Pohlmann/Polley (Hrsg.), Europäisches, deutsches und internationales Kartellrecht - Festschrift für Dirk Schroeder zum 65. Geburtstag, 523; *Götz*, in: Kirchhof/Lehner/Raupach u. a. (Hrsg.), Staaten und Steuern - Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag, (586 ff.); *Jung/Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 7; *Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 103; *Gosch/Offerhaus/Heide*, DStR 2020, 2457, (2459); sehr ausführlich zu diesem Themenkomplex vgl. *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, Diss., 2020, S. 165 ff; zu IP-Boxen *Ismer/Piotrowski*, IStR 2015, 257, (259); zur Steuerbegünstigung für dauerdefizitäre Tätigkeiten von der öffentlichen Hand beherrschter Kapitalgesellschaften als staatliche Beihilfe *BFH*, EuGH-Vorlage v. 13.03.2019 – I R 18/19, Rn. 63 ff.

Im Einzelnen wird folgendes dreistufiges[388] Prüfungsschema angewendet:

1. Bestimmung des nationalen Bezugssystems (des Referenzsystems/Vergleichsmaßstabs), d.h. der mitgliedstaatlichen Regelbesteuerung,
2. Prüfung, ob die angegriffene Maßnahme (die angebliche Steuervergünstigung) eine Ausnahme vom nationalen Referenzsystem bildet, die eine unterschiedliche Behandlung bewirkt, und
3. Untersuchung, ob diese Maßnahme ausnahmsweise durch das nationale Steuersystem gerechtfertigt wird.

[388] Der Streit, ob es sich um ein zweistufiges oder dreistufiges Schema handelt, kann richtigerweise als „recht akademisch" bezeichnet werden, vgl. dazu *GA Bobek*, Schlussanträge v. 21.04.2016 – C-270/15 P (*Belgien/Kommission),* ECLI:EU:C:2016:289, Rn. 28; ebenso zutreffend ist dieser Streit zumindest „nicht entscheidend", vgl. *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 09.11.2017 – C-234/16, C-235/16 (*ANGED),* ECLI:EU:C:2017:852, Rn. 160; siehe auch *Romariz*, EStAL 2014, 39; *Bousin/Piernas*, EStAL 2008, 20.

Die Beweislast für die erste und zweite Stufe obliegt der *Kommission*. Hingegen muss der betreffende Mitgliedstaat die Rechtfertigung auf der dritten Stufe darlegen und beweisen.[389]

(a) Der nationale Bezugsrahmen (Referenzsystem)

In einem ersten Schritt ist der nationale Bezugsrahmen festzulegen. Dieser nationale Bezugsrahmen wird auch als Vergleichsmaßstab, zumeist jedoch als Referenzsystem[390] bezeichnet.

[389] *GA Bobek*, Schlussanträge v. 21.04.2016 – C-270/15 P (*Belgien/Kommission),* ECLI:EU:C:2016:289, Rn. 27; *EuGH*, Urt. v. 28.6.2018 – C-203/16 P (*Andres/Kommission),* ECLI:EU:C:2018:505, BB 2018, 2079, Rn. 84 u. 87; Urt. v. 04.06.2015 – C-15/14 P (*Kommission/MOL),* ECLI:EU:C:2015:362, Rn. 59; Urt. v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P (*Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich),* ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 146; kritisch zu dieser Beweislastverteilung *Jennert/Ellenrieder*, EWS 2011, 305, (308).

[390] Richtigerweise muss zumindest darauf hingewiesen werden, dass der Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV keinen Referenzrahmen enthält, vgl. *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 15.10.2020 – C-562/19P und C-596/19P (*Kommission/Polen, Kommission/Ungarn),* ECLI:EU:C:2020:834, Rn. 30.

(i) Zur Ermittlung des Referenzsystems

Die Ermittlung des Referenzsystems stellt bei Steuergesetzen eine Herausforderung dar. Es muss nämlich das „Normalmaß“ staatlicher Besteuerung festgelegt werden. Die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten verbietet einen „überstaatlichen“ Maßstab, sodass nicht verschiedene nationale Steuersysteme verglichen werden können. Es verbleiben daher nur die nationalen Maßstäbe des Steuerrechts des jeweiligen Mitgliedstaates, wobei die Regelungstechnik außer Acht gelassen werden soll.[391] Die Wahl des Referenzsystems ist für die gesamte Prüfung richtungsweisend.[392] Bereits die Ermittlung des äußeren Bezugsrahmens kann problematisch sein, wenn innerhalb einer

[391] *EuGH*, Urt. v. 28.6.2018 – C-203/16 P (*Andres/Kommission),* ECLI:EU:C:2018:505, BB 2018, 2079, Rn. 91 ff; Urt. v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P (*Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich),* ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 87 f; Urt. v. 22.12.2008 – C-487/06 P (*British Aggregates/Kommission),* ECLI:EU:C:2008:757, Slg. 2008, I-10505, Rn. 85 u. 89; bereits *GA Fennelly*, Schlussanträge v. 21.09.2000 – C-390/98 (*Banks),* ECLI:EU:C:2000:477, Rn. 34 ff; *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Bd. 5, Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 1 Rn. 221.

[392] Das Ergebnis der Prüfung wird „prädeterminiert“, vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 172; ebenfalls dazu *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 16.04.2015 – C-66/14 (*Finanzamt Linz),* ECLI:EU:C:2015:242, Rn. 88; *Hackemann/Sydow*, IStR 2013, 786, (789).

bestimmten Branche ein besonderes Besteuerungsregime besteht, das nicht mit dem „normalen“ Besteuerungsregime vergleichbar ist. Ein solcher Fall liegt z.B. bei der Besteuerung von Spielbanken in Deutschland vor.[393] Ein schlichter Steuerbelastungsvergleich zum „normalen“ Steuersystem für Körperschaften wäre hier unterkomplex, weil die maßgeblichen Systemunterschiede unberücksichtigt blieben. Gleichwohl hat die *Kommission* nicht ausgeschlossen, dass in dem Besteuerungssystem für Spielbanken in Deutschland eine rechtswidrige Beihilfe gewährt worden ist.[394]

Schon hieran zeigt sich m.E. die Fehleranfälligkeit des Drei-Stufen-Schemas. Es entzieht sich schlichtweg der Kenntnis der europäischen Institutionen, aus einem komplexen steuerrechtlichen Normsystem abstrakte Rückschlüsse auf ein

[393] *Europäische Kommission*, Eröffnungsbeschluss v. 05.06.2020 – Abl. 202 C 187, SA.44944 (*Steuerliche Behandlung von Spielbanken in Deutschland und Mutmaßliche Garantie für Spielbankunternehmer in Deutschland (Wirtschaftlichkeitsgarantie))*; vgl. dazu *Gosch/Offerhaus/Heide*, DStR 2020, 2457.

[394] Zum selektiven Vorteil *Europäische Kommission*, Eröffnungsbeschluss v. 05.06.2020 – Abl. 202 C 187, SA.44944 (*Steuerliche Behandlung von Spielbanken in Deutschland und Mutmaßliche Garantie für Spielbankunternehmer in Deutschland (Wirtschaftlichkeitsgarantie))*, Rn. 72 ff.

„Normalmaß“ der Besteuerung herzuleiten. Wird das Referenzsystem nicht zutreffend ermittelt, hat dies gravierende Auswirkungen, weil damit bereits unzutreffende Grundannahmen getroffen werden.

(ii) Beispiel: Die Besteuerung von Online-Glücksspielen in Deutschland

Die Wahl des zutreffenden Referenzsystems kann u.a. dann fraglich sein, wenn für eine bestimmte Branche ein besonderes Besteuerungsregime besteht bzw. eingeführt wird, das von dem allgemeinen Besteuerungssystem erheblich abweicht. Um einen solchen Fall handelt es sich bei der Besteuerung von staatlichen Spielbanken in Deutschland nach Maßgabe der Spielbankgesetze der Bundesländer und weiteren Bestimmungen des nationalen Rechts.[395] Der deutsche Gesetzgeber erwägt, ebenfalls Online-Glücksspiele einem

[395] Bislang ist nicht geklärt, ob die Besteuerung von staatlichen Spielbanken in Deutschland gegen das Beihilfenrecht verstößt, siehe *Europäische Kommission*, Eröffnungsbeschluss v. 05.06.2020 – Abl. 202 C 187, SA.44944 (*Steuerliche Behandlung von Spielbanken in Deutschland und Mutmaßliche Garantie für Spielbankunternehmer in Deutschland (Wirtschaftlichkeitsgarantie))*.

gesonderten Besteuerungsregime zu unterwerfen, das sich von den Steuerregelungen für terrestrische Spielbanken teilweise unterscheidet.[396] Es ist insbesondere gem. §§ 37, 47 RennwLottG-E vorgesehen, dass der Spieleinsatz die Bemessungsgrundlage darstellt, d.h. der durch einen Spieler eingesetzte Betrag pro Spiel versteuert wird. Die Bemessungsgrundlage für staatliche Spielbanken richtet sich hingegen nach dem Differenzbetrag aus den Einsätzen und Gewinnen der Spieler (sog. Bruttospielertrag).[397]

Es stellt sich die Frage, ob die Differenzierung zwischen digitalen und terrestrischen Glücksspielangeboten eine selektive Begünstigung i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellt.[398]

---

[396] Siehe Entwurf eines … Gesetzes zur Änderung des Rennwett- und Lotteriegesetzes und der Ausführungsbestimmungen zum Rennwett- und Lotteriegesetz v. 13.04.2021, BR-Drs. 19/28400 (im Folgenden *RennwLottG-E*); vgl. dazu Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses v. 18.06.2021, BT-Drs. 19/30809.

[397] Im Einzelnen geregelt in den Gesetzen zur Spielbankabgabe der Bundesländer, z.B. in Hamburg in § 3 des Gesetzes über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank vom 24. Mai 1976, HmbGVBl. 1976, S. 139, zuletzt geändert durch Artikel 5 des Gesetzes vom 17. Februar 2021 (HmbGVBl. S. 75).

[398] Vgl. zu dieser Frage *Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages*, Zur Vereinbarkeit einer Besteuerung des Spieleinsatzes auf Automaten und Onlinepokerspiele mit dem Europäischen Beihilfenrecht, PE 6- 3000 - 019/21.

Maßgeblich ist dafür, ob ein Abweichen von der „Normalbesteuerung" zu Gunsten der terrestrischen und zum Nachteil der digitalen Glücksspielanbieter vorliegt. Es ist folglich die „normale" Besteuerung – das Referenzsystem – zu ermitteln. Im Bereich der Online-Glücksspiele kommen zwei Referenzsysteme in Betracht, nämlich einerseits das allgemeine Steuersystem und andererseits das bestehende Besteuerungsregime für terrestrische Spielbanken. Die Regelungen für terrestrische Spielbanken sind m.E. nur dann als Referenzsystem heranzuziehen, sofern es sich bei digitalen und terrestrischen Glücksspielangeboten um ein einheitliches Angebot handelt. Dabei ist auf die Sicht des Verbrauchers abzustellen. Im Falle eines einheitlichen Marktes ist eine steuerliche Differenzierung grundsätzlich unzulässig, weil im unmittelbaren Wettbewerb stehende Leistungen nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen.[399] Aus der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten folgt, dass eine abweichende Besteuerung grundsätzlich möglich ist, sofern es

[399] Vgl. dazu auch *EuGH*, Urt. v. 10.06.2010 – C-58/09 (*Leo-Libera GmbH),* ECLI:EU:C:2010:333, Rn. 34.

sich bei digitalen und terrestrischen Glücksspielangeboten um zwei unterschiedliche Angebotsformen handelt.

Digitale Glücksspiele unterscheiden sich von terrestrischen Spielbanken insbesondere im Hinblick auf die unterschiedlichen Ausschüttungsquoten.[400] Ein weiterer Unterschied liegt in der zeitlich und örtlich unabhängigen Verfügbarkeit von Online-Glücksspielen. Zudem gelten bei terrestrischen Glücksspielangeboten andere gewerberechtliche Bestimmungen. Aus Sicht eines durchschnittlichen Verbrauchers handelt es sich demnach um zwei getrennte Märkte, sodass eine einheitliche Besteuerung zwar möglich, aber nicht zwingend geboten ist. Vielmehr kann der Gesetzgeber unterschiedliche Angebote am Markt grundsätzlich unterschiedlich besteuern, sofern diese Differenzierung nicht als willkürlich einzustufen ist.

[400] Siehe dazu die Gesetzesbegründung zum RennwLottG-E, BT-Drs. 19/28400, S. 42; vgl. auch Hessisches Ministerium des Innern und für Sport, Jahresreport 2019 der obersten Spielaufsichtsbehörde in Hessen, Der hessische Glücksspielmarkt 2019 – Eine ökonomische Darstellung v. 28.11.2020, S. 18.

Als Referenzsystem ist somit nicht das Besteuerungssystem für terrestrische Glücksspielanbieter heranzuziehen, sondern das allgemeine Besteuerungssystem in Gänze. Das RennwLottG-E ist demnach nicht deshalb als Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV einzustufen, weil es zwischen digitalen und terrestrischen Glücksspielangeboten differenziert. Eine Abweichung von den allgemeinen Besteuerungsregeln in Form eines eigenen Besteuerungsregimes stellt als solche noch keine selektive Behandlung dar. In diesem Fall ist zu prüfen, ob die Schaffung eines eigenen Besteuerungsregimes sachlich begründet und somit nicht als willkürlich einzustufen ist. An diesem Beispiel wird deutlich, dass bei der Wahl des Referenzsystems grundsätzlich die allgemeinen Steuerregelungen heranzuziehen sind und kein „Besteuerungsvergleich“ zwischen unterschiedlichen Märkten oder Branchen vorzunehmen ist.

(b) Ausnahme vom Referenzsystem

Nachdem auf der ersten Stufe das Referenzsystem ermittelt worden ist, muss auf der zweiten Stufe eine Ausnahme vom gewählten Referenzsystem festgestellt werden. Es reicht aber

nicht jede denkbare Unterscheidung aus. Vielmehr muss eine Unterscheidung zwischen solchen Wirtschaftsteilnehmern vorliegen, die sich im Hinblick auf das mit dem Steuergesetz verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden.[401]

Betrachtet man wieder das Beispiel der Sanierungsklausel, drängen sich zwei komplett unterschiedliche Ergebnisse auf, je nachdem, welches Referenzsystem gewählt worden ist. Folgt man der *Kommission*, die als Referenzsystem den Untergang von Verlusten ermittelt hat, stellt die in § 8c Abs. 1 lit. a KStG vorgesehene Berücksichtigung der Verluste eine Ausnahme dar. Dieser Rückschluss ist stringent, basiert aber auf einer falsche Grundannahme, weil das Referenzsystem unzutreffend ermittelt worden ist. Wird hingegen als Referenzsystem die Berücksichtigung der Verluste angenommen, gelangt man konsequenterweise zu dem gegenteiligen Ergebnis.[402] In diesem

[401] *EuGH*, Urt. v. 08.09.2011 – C-78/08, C-79/08 und C-80/08 (*Paint Graphos),* ECLI:EU:C:2011:550, Slg. 2011, I-766, Rn. 49.
[402] *EuGH*, Urt. v. 28.6.2018 – C-203/16 P (*Andres/Kommission),* ECLI:EU:C:2018:505, BB 2018, 2079, Rn. 95 ff.

Fall entspricht die Regelung dem Grundsatz, dass Verluste abzugsfähig sind.

(c) Rechtfertigung der Ausnahme

Wenn feststeht, dass eine Ausnahme von einem zuvor ermittelten Referenzsystem vorliegt, liegt es – zumindest aus wettbewerbsrechtlicher Sicht – grundsätzlich nahe, dass es sich um eine selektive Behandlung handelt. Die Selektivität ist aber nach Ansicht der Rechtsprechung und der *Kommission* dann zu verneinen, wenn der Mitgliedstaat nachweist[403], dass die Differenzierung durch das Wesen oder die allgemeinen Zwecke des Systems, zu dem sie gehört, gerechtfertigt ist.[404]

[403] Zur Beweislast siehe *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 10.12.1998 – Abl. 1998 C 384/3 (*Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen und Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung)*, Rn. 23.

[404] *EuG*, Urt. v. 18.12.2008 – T-211/04 (*Government of Gibraltar/Kommission),* ECLI:EU:T:2008:595, Slg. 2008, II-3745, Rn. 145; Urt. v. 23.10.2002 – T-269/99, T-271/99 und T-272/99 (*Diputación Foral de Guipúzcoa u.a. / Kommission),* ECLI:EU:T:2002:258, Slg. 2002, II-4217, Rn. 60; *EuGH*, Urt. v. 15.12.2005 – C-148/04 (*Unicredito Italiano/Agenzia della Entrate),* ECLI:EU:C:2005:774, Slg. 2005, 11137, Rn. 51.

(i) Zielsetzung(en) des Steuergesetzgebers

Da es maßgeblich auf die von dem Mitgliedstaat verfolgte Zielsetzung ankommt, stellt sich die Frage, wie diese Zielsetzung zu ermitteln ist und welche „Arten“ von gesetzgeberischen Zielen berücksichtigt werden.

i. Allgemeine Steuergesetze

Das primäre Ziel *jeder* Steuer ist, dass der Staat Einnahmen generieren möchte. Das ist immer eine, jedoch nicht zwangsläufig die einzige Intention für die Einführung bzw. Veränderung eines Steuergesetzes. Die *Kommission* bezeichnet dies als den „eigentlichen Zweck des Steuersystems […], der in der Erzielung von Einnahmen zur Finanzierung der Staatsausgaben besteht“[405]. Sofern ein Gesetz ausschließlich diesen „eigentlichen Zweck“ verfolgt, handelt es sich um ein allgemeines Steuergesetz. Ihnen liegen steuerlogische Prinzipien zugrunde.[406] Dazu zählt vorangestellt das Prinzip der

[405] *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 10.12.1998 – Abl. 1998 C 384/3 (*Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen und Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung)*, Rn. 26.
[406] *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 167.

finanziellen Leistungsfähigkeit, aus dem sich verschiedene weitere Grundsätze ableiten, u.a. das objektive und subjektive Nettoprinzip. Es ist das systemtragende Fundamentalprinzip im Steuerrecht.[407]

Ferner ist der allgemeine Gleichheitssatz zu berücksichtigen, der auch im Unionsrecht anerkannt ist.[408] Im deutschen Steuerrecht hat das aus Art. 3 Abs. 1 GG folgende Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine überragende Bedeutung in der Steuerrechtsdogmatik.[409] Das *BVerfG* leitet aus dem allgemeinen Gleichheitssatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG den Begriff der Steuergerechtigkeit ab.[410] Neben diesem Gerechtigkeitsbegriff lassen sich aber auch zwei konkrete Pflichten des (Steuer)Staates

[407] Siehe dazu *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983; *Kirchhof*, StuW 1985, 319; *Schaumburg*, FS Tipke 1995, 125; *Hey*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, § 3 Rn. 40 ff; *Taboada*, in: Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, 583.
[408] Dazu ausführlich *Kokott/Dobratz*, Der unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz im Europäischen Steuerrecht, 2015.
[409] *Rüfner*, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), Bonner Kommentar zum GG, Art. 3 Rn. 196 ff; *Huster*, Rechte und Ziele - Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes, Diss., 1993, passim; *Kirchhof*, in: Maunz/Dürig (Hrsg.), GG, Art. 3 Rn. 323 ff; *Kischel*, in: Hillgruber/Epping (Hrsg.), BeckOK GG, Art. 3 Rn. 141 ff.
[410] BVerfG, Beschluss v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE, 55 (70); Beschluss v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl II 2017, 1082 (1094).

ableiten, die von zentraler Bedeutung sind: Zum einen werden die (Steuer)Verwaltung sowie die (Steuer)Gerichte dazu verpflichtet, die (Steuer)Gesetze gleichmäßig anzuwenden. Diese Rechtsanwendungsgleichheit betrifft demnach die exekutiven und judikativen Organe des Staates. Zum anderen wird die legislative Gewalt dazu verpflichtet, den allgemeinen Gleichheitssatz bei der Gesetzgebung zu berücksichtigen (sog. Rechtsetzungsgleichheit). Rechtsanwendungsgleichheit und Rechtsetzungsgleichheit sind zugleich fundamentale Bestandteile des Rechtsstaatsprinzips gem. Art. 20 Abs. 3 GG.

ii. Regulative Steuergesetze

Mitunter verfolgt der jeweilige Mitgliedstaat daneben sozial- oder wirtschaftspolitische Ziele, die sich häufig ideal über das Steuerrecht umsetzen lassen. Diese sog. externen Ziele können ebenfalls im Rahmen der Rechtfertigung herangezogen werden.[411] Denn die Selektivität ist nur zu bejahen, wenn die

[411] Z.B. wurden in der Sache ANGED der Umweltschutz, die Raumordnung und eine Kostenbeteiligung der Unternehmen, die eine besondere Wirtschaftskraft aufgrund der Nutzung großer Verkaufsflächen vermuten lassen, als Gesetzesziel herangezogen, vgl. *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 09.11.2017 – C-234/16, C-235/16 (*ANGED),* ECLI:EU:C:2017:852, Rn. 90;

geprüfte steuerliche Maßnahme vom allgemeinen System insoweit abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich *im Hinblick auf das mit dieser allgemeinen Regelung verfolgte Ziel* in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden.[412] Dies steht nicht im Widerspruch dazu, dass Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht nach den Gründen oder Zielen der staatlichen Maßnahmen unterscheidet, sondern diese nach ihren Wirkungen beschreibt.[413] Die Frage, ob eine Ungleichbehandlung vorliegt, darf nämlich nicht von der Regelungstechnik abhängen, da ansonsten eine Umgehungsgefahr bestünde. Insofern ist nur auf die Wirkungen abzustellen. Davon zu unterscheiden ist aber die Frage, ob eine konkrete Regelung Ungleichbehandlungen zur Folge hat, die

---

EuGH, Urt. v. 26.04.2018 – C-233/16 (*ANGED),* ECLI:EU:C:2018:280, BeckEuRS 2018, 570524, Rn. 53 ff.

[412] *EuGH*, Urt. v. 26.04.2018 – C-233/16 (*ANGED),* ECLI:EU:C:2018:280, BeckEuRS 2018, 570524, Rn. 40; Urt. v. 21.12.2016 – C-20/15 P, C-21/15 P (*Kommission/World Duty Free Group),* ECLI:EU:C:2016:981, EuZW 2017, 219, Rn. 57.

[413] *EuGH*, Urt. v. 08.09.2011 – C-78/08, C-79/08 und C-80/08 (*Paint Graphos),* ECLI:EU:C:2011:550, Slg. 2011, I-766, Rn. 68; Urt. v. 22.12.2008 – C-487/06 P (*British Aggregates/Kommission),* ECLI:EU:C:2008:757, Slg. 2008, I-10505, Rn. 85.

ihren Grund nicht in dem Gesetz selbst finden, sondern außerhalb davon liegende Zwecke verfolgen.[414]

(ii) Einzelne Rechtfertigungsgründe

Der Nachweis einer gerechtfertigten Differenzierung ist insbesondere in drei Fällen erbracht: Erstens, wenn die Differenzierung unmittelbar auf den Grund- oder Leitprinzipien des Bezugssystems beruht.[415] Hierzu zählt, dass die Mitgliedstaaten legitimerweise eine Umverteilung von Einkommen oder Vermögen bezwecken dürfen.[416] Diesbezüglich ist die Steuerprogression anerkannt.[417] Zum

[414] *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 09.11.2017 – C-234/16, C-235/16 (*ANGED),* ECLI:EU:C:2017:852, Rn. 89.

[415] *EuGH*, Urt. v. 08.09.2011 – C-78/08, C-79/08 und C-80/08 (*Paint Graphos),* ECLI:EU:C:2011:550, Slg. 2011, I-766, Rn. 65; Z.B. Urt. v. 15.12.2005 – C-148/04 (*Unicredito Italiano/Agenzia della Entrate),* ECLI:EU:C:2005:774, Slg. 2005, 11137, Rn. 51.

[416] *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 10.12.1998 – Abl. 1998 C 384/3 (*Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen und Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung)*, Rn. 24:" Die Progressivität der Steuertabellen für die Besteuerung von Einkommen oder Gewinn ist auf Grund der Steuerumverteilungslogik gerechtfertigt.".

[417] *EuGH*, Urt. v. 16.03.2021 – C-562/19 P, (*Kommission/Polen),* ECLI:EU:C:2021:201, Rn. 46 f; vgl. bereits *EuG*, Urt. v. 06.03.2002 – T-92/00 (*Diputación Foral de Álava/Kommission),* ECLI:EU:T:2002:61, Slg. 2002, II-1385, Rn. 60; *Schön*, in: Koenig/Ehricke (Hrsg.), Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, S. 106.

Zweiten ist der Verbotstatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht erfüllt, wenn eine systemimmanente Differenzierung vorliegt.[418] Drittens ist die Differenzierung gerechtfertigt, sofern sie für das Funktionieren und die Wirksamkeit des Systems erforderlich ist.[419]

(2) Methoden zur Bestimmung des Referenzsystems

Die bisherigen Ausführungen haben gezeigt, dass die Schwierigkeit vor allem in der Bestimmung des Referenzsystems liegt. Deshalb soll nun genauer untersucht werden, welche Methoden es zur Festlegung des Referenzsystems gibt und welcher Ansatz bei steuerlichen Beihilferegelungen sachgerecht ist.

---

[418] Bereits entwickelt durch *EuGH*, Urt. v. 2.7.1974 – 173/73 (*Italien/Kommission),* ECLI:EU:C:1974:71, Slg. 1974, 709, Rn. 33 ff; Siehe dann später Urt. v. 08.11.2001 – C-143/99 (*Adria-Wien Pipeline),* ECLI:EU:C:2001:598, Slg. 2001, I-8365, Rn. 42.

[419] *EuGH*, Urt. v. 08.09.2011 – C-78/08, C-79/08 und C-80/08 (*Paint Graphos),* ECLI:EU:C:2011:550, Slg. 2011, I-766, Rn. 69.

(a) Kleinräumige Betrachtungsweise

Zunächst gibt es die Möglichkeit, die einzelne Beihilferegelung, d.h. die konkrete Norm, in den Blick zu nehmen. Es soll somit diejenige Vorschrift den steuerlichen Normalfall und damit das Bezugssystem bilden, die gelten würde, wenn die begünstigende Maßnahme nicht existierte.[420] Dies entspricht dem Ansatz, der bereits im Rahmen des Verfahrens zur Sanierungsklausel erläutert und von der *Kommission*[421] und dem *EuG*[422] angewendet wurde. Da nicht das ganze Steuergesetz oder gar das gesamte Steuersystem betrachtet wird, kann diese Vorgehensweise als kleinräumige Betrachtungsweise bezeichnet werden. Hierbei werden ein Regel-Ausnahme-Verhältnis bzw. ein Regel-Ausnahme-Rückausnahme-Verhältnis gebildet.

[420] *Fetzer/Böser*, DStR 2019, 1177, (1178); *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, IFSt-Schrift Nr. 473, 2011, S. 15; *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Bd. 5, Beihilfenrecht, Art.107 Abs. 1 Rn. 225; befürwortend hinsichtlich der kleinräumigen Betrachtungsweise *Ismer/Karch*, IStR 2014, 130, (134 ff.).
[421] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 26.01.2011 – K(2011) 275 (*KStG, Sanierungsklausel)*.
[422] *EuG*, Urt. v. 04.02.2016 – T-287/11 und T-620/11 (*Heitkamp BauHolding/Kommission),* ECLI:EU:T:2016:60, GmbHR 2016, 384.

Für diese kleinräumige Betrachtungsweise spricht, dass die einzelne steuerrechtliche Vorschrift sehr präzise untersucht werden kann. Dadurch wird die entscheidende Norm, die im konkreten Fall Anwendung findet, im Hinblick auf ihre systematische Stellung (Regel, Ausnahme oder Rücknahme) analysiert. Außerdem besteht der Vorteil bei dieser Vorgehensweise in dem begrenzten Umfang des Untersuchungsgegenstandes. Es muss nämlich nicht eine komplexe Systematik mit unterschiedlichen, in Wechselwirkung stehenden Vorschriften in den Blick genommen werden. Stattdessen kann eine Konzentration auf die streitentscheidende Norm vorgenommen werden.

Teilweise wird argumentiert, dass die *Kommission* eine kleinräumige Überprüfung „leisten“ kann, während dies für eine global-deduktive Betrachtung nicht der Fall sei.[423] Das ist m.E. nicht überzeugend, weil der Maßstab nicht von den Kapazitäten der *Kommission* abhängen darf. Ob die *Kommission* eine global-deduktive Betrachtung leisten kann, ist mehr als fraglich, aber deshalb sollte viel eher die extensive Auslegung des

[423] Zu diesem Argument vgl. *Ismer/Karch*, IStR 2014, 130, (135).

Beihilfeverbots insgesamt hinterfragt werden, als sich auf einen anderen Prüfungsmaßstab in Form der kleinräumigen Betrachtungsweise zu konzentrieren.

Die kleinräumige Betrachtungsweise ist ungeeignet, eine steuerliche Regelung im Hinblick auf ihre Beihilfequalität zu untersuchen. Erstens ist diese Methode m.E. bereits im Ansatz zweifelhaft, weil es gar nicht möglich ist, eine einzelne Norm (sinnvoll) aus ihrem systematischen Gesamtkontext herauszunehmen. Wenn der Gesetzgeber eine neue Norm einführt, hat er – zumindest: sollte er – stets das gesamte System im Blick (haben), auf das sich die jeweilige Regelung auswirkt. Wenn nun die *Kommission* im Nachhinein eine solche Regelung im Hinblick auf eine Beihilfe prüft, ist ebenfalls der gesamte Kontext zu betrachten. Andernfalls entstehen – das hat die Sanierungsklausel deutlich gezeigt – systemwidrige Ergebnisse der Beihilfenkontrolle.

Zweitens ist dieser Ansatz insofern zu weitgehend,[424] als er zu einer Gleichheitsprüfung sämtlicher nationaler Steuervorschriften führt, die weder gewollt sein kann noch von der *Kommission* zu bewältigen wäre. Deshalb müsste sich die *Kommission* auf bestimmte Fälle beschränken, sodass es zu einer willkürlichen[425] Auswahl einzelner Regelungen kommen würde.

Drittens birgt die kleinräumige Betrachtungsweise die immanente Gefahr, gesetzliche Differenzierungen fehlerhaft zu würdigen. Da das nationale Steuerrecht zu einem erheblichen Teil aus verschiedenen Differenzierungen besteht, ist die

[424] Zutreffend dazu *GA Wahl*, Schlussanträge v. 20.12.2017 – C-203/16 P (*Andres/Kommission),* ECLI:EU:C:2017:1017, Rn. 104: „Unter diese Beschreibung könnten wohl unzählige steuerliche Vorschriften, auch in Verbindung miteinander, fallen".

[425] Diese Einschätzung resultiert u.a. aus der mündlichen Verhandlung in der Rs. Andres/Kommission, vgl. *GA Wahl*, Schlussanträge v. 20.12.2017 – C-203/16 P (*Andres/Kommission),* ECLI:EU:C:2017:1017, Rn. 105: „Die Kommission ist hierzu in der mündlichen Verhandlung befragt worden. Auf die Frage nach den zur Bestimmung des Referenzsystems anzuwendenden Kriterien hat die Kommission nicht zu erläutern vermocht, auf welcher Grundlage sie das Referenzsystem bestimmt. Sie hat diesen Vorgang als eine Suche nach dem Grundgedanken des Systems bezeichnet. Die Antwort der Kommission scheint bestenfalls zu bestätigen, dass die Bestimmung des Referenzsystems im Einzelfall tatsächlich nicht anhand objektiver Kriterien erfolgt." Daraus wird deutlich, dass mangels objektiver Kriterien eine gewisse Willkür m.E. unbestreitbar ist.

Fehleranfälligkeit im Steuerrecht besonders hoch. Die Konzentration auf Regel-Ausnahme-Verhältnisse führt dazu, dass jede Differenzierung eine potenzielle Beihilfe darstellt, die widerlegt werden muss. Gelingt diese Widerlegung nicht, wird vorschnell von einer selektiven Regelung ausgegangen.

Nach alledem ist zu konstatieren, dass die kleinräumige Betrachtungsweise insgesamt nicht überzeugt. Sie wirft mehr Probleme auf, als diese zu lösen. Es muss daher eine andere Betrachtungsweise zur Bestimmung des Referenzsystems gewählt werden.

(b) Großräumige Betrachtungsweise

Bei dem Gegenmodell zur kleinräumigen Betrachtungsweise wird nicht die einzelne Regelung, sondern das gesamte System der Vorschrift in den Blick genommen.[426] Zur Verdeutlichung dessen soll diese Vorgehensweise hier als großräumige Betrachtungsweise bezeichnet werden. Unzweifelhaft ist, dass bei dieser Methode nicht die konkrete steuerrechtliche Norm

[426] Dazu *GA Wahl*, Schlussanträge v. 20.12.2017 – C-203/16 P (*Andres/Kommission),* ECLI:EU:C:2017:1017, Rn. 99 ff.

herausgenommen werden darf, um das Referenzsystem bzw. die Abweichung von diesem Referenzsystem lediglich anhand eines Regel-Ausnahme-Verhältnisses zu bestimmen. Vielmehr muss ein übergeordnetes System gewählt werden.

(i) Beispiel: Steuerbefreiung für beherrschte ausländische Unternehmen in Großbritannien

Im Einzelfall kann sich die Frage stellen, welches übergeordnete System maßgeblich ist. Diese Problematik soll anhand der Rechtssache „CFC Group Financing Exemption“[427] erläutert werden. Hierbei ist die *Kommission* zu der Rechtsauffassung gelangt, dass bestimmte multinationale Konzerne durch die Regelung zu Unrecht von den britischen Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidung befreit werden.

Gegenstand des Verfahrens sind die Controlled Foreign Company Rules (im Folgenden: CFC-Vorschriften) aus dem Vereinigten Königreich. Dabei handelt es sich um Vorschriften

[427] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 02.04.2019 – C(2019) 2526, SA.44896 (*CFC Group Financing Exemption)*, Rn. 103 ff; anhängig unter *EuG*, T-456/19 u.a. (*ITV/Kommission)*.

der Hinzurechnungsbesteuerung. Sie sollen verhindern, dass Unternehmen aus dem Vereinigten Königreich über Tochtergesellschaften in einem anderen Land, in dem sie nur gering oder gar nicht besteuert werden, die Zahlung von Steuern im Vereinigten Königreich vermeiden.[428]

Im Allgemeinen sehen die CFC-Vorschriften des Vereinigten Königreichs zwei Möglichkeiten vor, durch die für Finanzierungsgewinne aus Darlehen, die eine Offshore-Tochtergesellschaft gewährt, ermittelt wird, welcher Anteil wieder der Muttergesellschaft im Vereinigten Königreich zugewiesen und daher dort besteuert wird.

Die erste Möglichkeit besteht darin, zu prüfen, ob Darlehenstätigkeiten, die für die Finanzierungssteuerung und damit die Generierung von Finanzierungserträgen besonders wichtig sind, im Vereinigten Königreich erfolgen. Zweitens kann geprüft werden, ob Darlehen durch Mittel oder Vermögenswerte finanziert werden, die aus Kapitalbeiträgen

[428] Aufgrund der Komplexität sei im Einzelnen auf die umfangreiche Darstellung des Sachverhalts verwiesen, siehe *Europäische Kommission*, Beschluss v. 02.04.2019 – C(2019) 2526, SA.44896 (*CFC Group Financing Exemption)*, Rn. 7 ff.

aus dem Vereinigten Königreich stammen.[429] Abweichend davon sehen die CFC-Vorschriften eine Steuerbefreiung für konzerninterne Finanzierungen *(*„Group Financing Exemption“) vor. Hierbei handelt es sich um eine Sonderbestimmung für bestimmte Finanzierungserträge im Vereinigten Königreich tätiger multinationaler Konzerne. Diese Steuerbefreiung für konzerninterne Finanzierungen ist eine Ausnahme von den allgemeinen CFC-Vorschriften und gilt für Finanzierungserträge, die ein Offshore-Tochterunternehmen von einem anderen ausländischen Konzernunternehmen erhält. Diese Steuerbefreiung gilt unabhängig von der oben beschriebenen Prüfung.

[429] Vgl. *Europäische Kommission*, Pressemitteilung v. 02.04.2019 – IP 19/1948 (*Staatliche Beihilfen – Kommission stellt britische Steuerregelung für multinationale Unternehmen auf den Prüfstand)*: „CFC rules in general are an effective and important feature of many tax systems to address tax avoidance. UK CFC rules establish two tests to determine how much of the financing profits from loans granted by an offshore subsidiary are to be reallocated to the UK parent company and, hence, taxed in the UK („CFC charge”), namely: The extent to which lending activities, which are most relevant to managing the financing activities and thus generating the financing income, are located in the UK („UK activities test”); or the extent to which loans are financed with funds or assets, which derive from capital contributions from the UK („UK connected capital test”)“.

Es stellt sich insbesondere die Frage, ob das in Rede stehende Steuergesetz selektiv i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV ist. Maßgeblich kommt es darauf an, welches System als Referenzrahmen anzusehen ist.

i. Anwendung der großräumigen Betrachtungsweise

Im konkreten Fall kann einerseits das britische CFC-System als Referenzrahmen angesehen werden.[430] Andererseits kann aber auch das britische Körperschaftsteuersystem als Referenzsystem betrachtet werden.[431]

Die erste Variante könnte der großräumigen Betrachtungsweise insoweit zugeordnet werden, als nicht nur ein Teil des Gesetzes herausgenommen wird, sondern eine Gesamtbetrachtung der CFC-Vorschriften erfolgt. Ihr Ziel ist die Sicherstellung der Besteuerung von Gewinnen, die in vom Vereinigten Königreich

[430] So vertreten von *Europäische Kommission*, Beschluss v. 02.04.2019 – C(2019) 2526, SA.44896 (*CFC Group Financing Exemption)*, Rn. 103.
[431] Diese Ansicht vertreten die britischen Behörden sowie weitere Beteiligte, siehe *Europäische Kommission*, Beschluss v. 02.04.2019 – C(2019) 2526, SA.44896 (*CFC Group Financing Exemption)*, Rn. 104.

aus an beherrschte gebietsfremde verbundene Unternehmen umgeleitet werden.[432]

Daraus lässt sich die allgemeine Regel ableiten, dass Gewinne von im Vereinigten Königreich ansässigen Unternehmen auf von ihnen kontrollierte Tochtergesellschaften besteuert werden. Von dieser allgemeinen Regel weicht die konkrete Vorschrift ab, indem bestimmte im Vereinigten Königreich ansässige Unternehmen, die Gewinne künstlich an eine von ihnen beherrschte „Controlled Foreign Company" auslagern, von der Steuer ausgenommen sind.

Ebenfalls der großräumigen Betrachtungsweise ist die zweite Variante zuzuordnen. Danach sind als Referenzrahmen nicht (nur) die CFC-Vorschriften anzusehen, sondern alle Vorschriften des britischen Körperschaftsteuersystems. Das Ziel würde in diesem Fall darin bestehen, gebietsansässige Steuerpflichtige oder gebietsfremde Steuerpflichtige mit einer Betriebsstätte im Vereinigten Königreich für Gewinne aus Tätigkeiten und Vermögenswerten im Vereinigten Königreich

[432] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 02.04.2019 – C(2019) 2526, SA.44896 (*CFC Group Financing Exemption)*, Rn. 103.

zu besteuern.[433] Eine Abweichung läge dann nicht vor, weil die Steuerbefreiung keine Unternehmen mit einer Betriebsstätte im Vereinigten Königreich umfasst.

ii. Gesamtzusammenhang des Steuergesetzes

Es stellt sich nun die Frage, welcher der beiden möglichen Referenzrahmen für die Selektivitätsprüfung sachgerecht ist. Dafür ist entscheidend, dass im Rahmen der Beihilfenkontrolle der Gesamtzusammenhang des Steuergesetzes berücksichtigt wird. Aus diesem Grund ist die kleinräumige Betrachtungsweise abzulehnen.

Betrachtet man nun den konkreten Fall, so sind m.E. zwei Konstellationen miteinander zu vergleichen: Erstens die Konstellationen, die unter die Steuerbefreiung für konzerninterne Finanzierungen fallen. Unter die Steuerbefreiung fällt eine „Controlled Foreign Company", die nichtgewerbliche Finanzierungserträge aus einem qualifizierten Darlehensverhältnis erhält. Zweitens die Konstellationen, die

[433] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 02.04.2019 – C(2019) 2526, SA.44896 (*CFC Group Financing Exemption)*, Rn. 105.

nicht unter die Steuerbefreiung für konzerninterne Finanzierungen fallen. Dies sind Fälle, in denen „Controlled Foreign Companies“ nichtgewerbliche Finanzierungserträge aus Darlehen an mit dem Vereinigten Königreich verbundene Parteien oder an Dritte erhalten.

Stellt man diesen Vergleich an, gelangt man zu dem Ergebnis, dass die konkrete Regelung nicht zwischen Wirtschaftsteilnehmern differenziert, die sich im Hinblick auf das vom Referenzsystem verfolgte Ziel in einer vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Situation befinden. Denn zwischen den beiden genannten Konstellationen bestehen tatsächliche Unterschiede insoweit, als die Herkunft der nichtgewerblichen Finanzierungserträge erheblich voneinander abweicht.

Der Sinn und Zweck der konkreten Steuerbefreiung kann nur dann erfasst werden, wenn das (gesamte) britische Körperschaftsteuersystem als Referenzsystem gewählt wird. Andernfalls greifen die Erwägungen zu kurz und verzerren durch bestimmte Ausschnitte den Gesamtzusammenhang.

(ii) Schlussfolgerungen über den Einzelfall hinaus

Fraglich ist, welche generellen Schlussfolgerungen im Hinblick auf die großräumige Betrachtungsweise und die damit einhergehende Selektivitätsprüfung gezogen werden können. Der Zweck eines allgemeinen Steuergesetzes kann nur dann vollständig erfasst werden, wenn nicht nur die Systematik der zugrundeliegenden Regelung erfasst, sondern eine Gesamtbetrachtung[434] vorgenommen wird. Insofern ist der großräumigen Betrachtungsweise im Grundsatz zuzustimmen. Allerdings verfehlt auch die großräumige Betrachtungsweise teilweise das Ziel, ein ausgewogenes Verhältnis zwischen Steuerautonomie der Mitgliedstaaten und einer effektiven Beihilfenkontrolle im Steuerrecht zu schaffen. Denn auch die Wahl eines „größeren" Referenzrahmens stellt per se keine höheren Anforderungen an den Eingriff in die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten. Die Anforderungsschwelle im Rahmen der

[434] *GA Wahl*, Schlussanträge v. 20.12.2017 – C-203/16 P (*Andres/Kommission),* ECLI:EU:C:2017:1017, Rn. 106; *Hummel*, GmbHR 2019, 390, (394).

Selektivitätsprüfung bei allgemeinen Steuergesetzen kann trotzdem zu niedrig sein.

Es wurde bereits auf den Regelungszweck und die Ziele des Beihilfeverbots gem. Art. 107 Abs. 1 AEUV hingewiesen. Diese grundsätzlichen Erwägungen müssen auch bei der Selektivitätsprüfung von Steuergesetzen eine Berücksichtigung finden. Daraus folgt, dass eine Zurückhaltung insofern geboten ist, als sich (auch) die Selektivitätsprüfung auf eine Missbrauchskontrolle beschränken muss. Da die großräumige Betrachtungsweise m.E. über eine Missbrauchskontrolle weit hinausgeht, bedarf sie einer Modifizierung. Als Ausgangspunkt eignet sie sich aber, um das Referenzsystem bei allgemeinen Steuergesetzen zu ermitteln.

(c) Alternativer Prüfungsmaßstab: Die wirkungsorientierte Betrachtungsweise

Es ist eine Methode zur Ermittlung des Referenzsystems anzuwenden, die weder der kleinräumigen noch der großräumigen Betrachtungsweise zuzuordnen ist. Die hier als

wirkungsorientierte Betrachtungsweise bezeichnete dritte Methode wurde in der Rs. Gibraltar vom *EuGH* entwickelt.[435]

Der Gibraltar-Entscheidung des *EuGH* lag die Körperschaftsteuerreform in Gibraltar zugrunde.[436] Diese Reform sah die Einführung von drei Steuerarten vor, nämlich eine Eintragungsgebühr für Unternehmen, eine Lohnsummensteuer und eine Gewerbegrundbenutzungssteuer (im Folgenden: *BPOT*[437]). Des Weiteren war die BPOT auf 15% der Gewinne begrenzt. Im Ergebnis führte dies dazu, dass nur Unternehmen besteuert wurden, die in Gibraltar Arbeitnehmer beschäftigen oder über Betriebsräume verfügen. Somit fielen Offshore-Unternehmen von vornherein aus der Steuerpflicht, weil solche Unternehmen keinerlei physische Präsenz in Form von Arbeitnehmern oder Betriebsräumen in Gibraltar aufweisen. Ein Steuerbefreiungstatbestand war deshalb weder notwendig noch in

[435] *EuGH*, Urt. v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P (*Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich),* ECLI:EU:C:2011:732.
[436] Zum Hintergrund des Verfahrens ausführlich *M. Lang*, ÖStZ 2011, 593; *J. Temple Lang*, EStAL 2012, 805.
[437] „Business property occupation tax“.

dem Gesetz vorgesehen, weil Offshore-Unternehmen nicht vom Anwendungsbereich erfasst waren.

Die *Kommission* hat die Rechtsauffassung vertreten, dass die Körperschaftsteuerreform in Gibraltar eine rechtswidrige Beihilfe darstellt.[438] Das *EuG* hat diese Entscheidung aufgehoben.[439] Der *EuGH* hat die Argumentation des *EuG* für teilweise rechtsfehlerhaft erklärt.[440]

(i) Vergleich zur kleinräumigen und großräumigen Betrachtungsweise

Wendet man die kleinräumige oder die großräumige Betrachtungsweise auf die Körperschaftsteuerreform in Gibraltar an, müsste die „Normalbesteuerung" für Off-shore-Unternehmen ermittelt werden.

Bei der kleinräumigen Betrachtungsweise muss diejenige Vorschrift den steuerlichen Normalfall und damit das

[438] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 30.03.2004 – C(2004) 929 (*Reform of the corporation tax by the Government of Gibraltar)*.
[439] *EuG*, Urt. v. 18.12.2008 – T-211/04 und T-215/04 (*Government of Gibraltar/Kommission),* ECLI:EU:T:2008:595, Slg. 2008, II-3745.
[440] *EuGH*, Urt. v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P (*Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich),* ECLI:EU:C:2011:732.

Bezugssystem bilden, die gelten würde, wenn die begünstigende Maßnahme nicht existierte. Das bereitet hier erhebliche Schwierigkeiten, weil es keine Vorschrift gibt, die eine „normale“ Besteuerung vorgeben würde. Auch hierbei zeigen sich m.E. die Schwächen der kleinräumigen Betrachtungsweise.

Folglich ist hier nur auf die großräumige Betrachtungsweise zurückzugreifen. Das erste Problem stellt sich insoweit, als es um eine grundlegende Körperschaftsteuerreform geht, die nicht (sinnvoll) „hinweggedacht“ werden kann. Denn dann würde das alte Körperschaftsteuersystem das Referenzsystem bilden. Es muss deshalb die „Normalbesteuerung“ innerhalb des neuen Systems, d.h. nach der Körperschaftsteuerreform, ermittelt werden. Folgerichtig sind die drei bestehenden Steuern, insbesondere die BPOT, als Referenzrahmen anzusehen.

Die BPOT gilt für alle Wirtschaftsteilnehmer gleichermaßen, die den Tatbestand der Steuer erfüllen. Diejenigen Wirtschaftsteilnehmer, die nicht vom Tatbestand erfasst sind, genießen keine Steuerbefreiung, die eine Prüfung ermöglichen würde, ob diese Steuerbefreiung selektiv gewährt wurde. Konkret gilt deshalb für die Offshore-Unternehmen, dass sie

nicht in den Genuss eines Steuerbefreiungstatbestands gekommen sind. Hierbei handelt es sich im Hinblick auf die Regelungstechnik (Steuerbarkeit) um eine allgemeine Steuermaßnahme der Regierung von Gibraltar.[441]

(ii) Anwendung der wirkungsorientierten Betrachtungsweise

Der *EuGH* hat in diesem Fall nicht auf die Regelungstechnik, sondern auf die Wirkungen der Körperschaftsteuerreform abgestellt.[442] Die Argumentation des *EuG* sei insoweit rechtsfehlerhaft, als es die Begünstigung der Offshore-Unternehmen betrifft. Das Hauptargument ist hierbei, dass die Prüfung, ob eine Beihilfe vorliegt, nicht durch den Beihilfengeber (Mitgliedstaat) selbst ausgeschlossen werden kann. Dies drohe nämlich, wenn der Mitgliedstaat durch die

[441] *EuG*, Urt. v. 18.12.2008 – T-211/04 und T-215/04 (*Government of Gibraltar/Kommission),* ECLI:EU:T:2008:595, Slg. 2008, II-3745, Rn. 144 f; *M. Lang*, ÖStZ 2011, 593, (594).
[442] *EuGH*, Urt. v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P (*Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich),* ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 75 ff; ausführlich zu dem Urt. und weiterführenden Überlegungen *M. Lang*, ÖStZ 2011, 593, (595 ff.).

gewählte Regelungstechnik eine Beihilfenkontrolle verhindern kann.[443]

Aus diesem Grund sei es nicht sinnvoll, eine formale Betrachtung (Regelungstechnik) vorzunehmen, sondern vielmehr nach den Wirkungen der Regelung zu fragen.[444] Bei dieser wirkungsorientierten Betrachtungsweise sei festzustellen, dass die Offshore-Unternehmen im Vergleich zu anderen Unternehmen begünstigt werden. Das gilt aufgrund der

[443] *EuGH*, Urt. v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P (*Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich),* ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 92: „Ein solches Verständnis des Kriteriums der Selektivität würde entgegen der in Randnr. 87 des vorliegenden Urt. angeführten Rechtsprechung voraussetzen, dass eine Steuerregelung, um als selektiv eingestuft werden zu können, nach einer bestimmten Regelungstechnik konzipiert ist, was dazu führen würde, dass nationale Steuervorschriften der Kontrolle auf dem Gebiet der staatlichen Beihilfen von vornherein aus dem bloßen Grund entzogen sind, dass sie auf einer anderen Regelungstechnik beruhen, obwohl sie rechtlich und/oder tatsächlich dieselben Wirkungen entfalten".

[444] *EuGH*, Urt. v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P (*Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich),* ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 88: „Der Ansatz des Gerichts, der allein auf die Regelungstechnik des Steuerreformvorhabens abstellt, erlaubt es jedoch nicht, die Wirkungen der fraglichen steuerlichen Maßnahme zu prüfen, und schließt *a priori* die Möglichkeit aus, das Fehlen jeglicher Besteuerung der „Offshore-Unternehmen" als „selektive Begünstigung" zu betrachten. Daher verstößt dieser Ansatz gegen die in Randnr. 87 des vorliegenden Urt. angeführte Rechtsprechung.".

faktischen Betrachtung unabhängig davon, dass es sich nicht um einen Steuerbefreiungstatbestand handelt.

Diese wirkungsorientierte Betrachtungsweise soll anwendbar sein, wenn der Gesetzgeber bereits die Ausgestaltung des Tatbestands derart abgrenzt, dass es keiner Ausnahme mehr bedarf, um einzelne Wirtschaftsteilnehmer von der Steuer auszuschließen. Einschränkend gilt aber, dass dies nicht die zufällige Folge der konkreten Regelung sein darf. Vielmehr muss diese Folge, d.h. die Nichtbesteuerung, gerade aus der Konzeption der Steuerregelung resultieren.[445]

In dem konkreten Fall ist dem *EuGH* zuzustimmen, weil die Argumentation des *EuG* die Bedeutung der Regelungstechnik verkennt. Es ist nicht sinnvoll, die Anwendung des Beihilfenrechts von der Art der Regelungstechnik abhängig zu machen. Die vom *EuGH* vorgenommene wirkungsorientierte Betrachtungsweise ist deshalb im Grundsatz sinnvoll. Diese Vorgehensweise ist keineswegs neu und lässt sich bereits aus

[445] *EuGH*, Urt. v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P (*Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich),* ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 106.

der vorherigen Rechtsprechung ableiten.[446] Lässt sich eine faktische Differenzierung bei einem Steuergesetz nachweisen, bedeutet dies aber ebenso wenig wie bei einer de-jure-Differenzierung, dass diese Differenzierung selektiv ist. Es ist in erster Linie zu verhindern, dass jede Differenzierung in einem Steuergesetz zu einer prima facie selektiven Behandlung führt, mit der Folge, dass der Mitgliedstaat diese Maßnahme rechtfertigen muss. Es fehlt bei der Gibraltar-Entscheidung an einer maßgeblichen Einschränkung für Steuergesetze, die eine klare Abgrenzung von selektiven Steuervergünstigungen zu allgemeinen steuerlichen Maßnahmen ermöglichen würde.

Richtig ist, dass es nicht auf eine rechtliche oder faktische Differenzierung ankommen darf. Eine derartige formale Kategorisierung widerspricht dem Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV („Beihilfen gleich welcher Art“) und würde dazu führen, dass die Mitgliedstaaten eine effektive Beihilfenkontrolle verhindern könnten. Die Gibraltar-Entscheidung ist aber

[446] Vgl. *EuGH*, Urt. v. 22.12.2008 – C-487/06 P (*British Aggregates/Kommission),* ECLI:EU:C:2008:757, Slg. 2008, I-10505, Rn. 85 und 89; dazu *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Bd. 5, Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 1 Rn. 183 und Rn. 185 ff.

speziell und lässt wenige verallgemeinernde[447] Aussagen zu. Das Steuersystem in dieser Rechtssache wies offensichtlich diskriminierende Parameter auf, durch die das Unionsrecht im Bereich staatlicher Beihilfen umgangen werden sollte.[448] Die Wahl von bestimmten Besteuerungskriterien, die bestimmte Offshore-Unternehmen begünstigten, widersprach dem Gesetzesziel, eine alle Unternehmen treffende allgemeine Besteuerung zu schaffen. Insofern ist das betreffende Steuersystem als missbräuchlich und inkohärent[449] anzusehen.

(3) Kritik am Drei-Stufen-System

Das dargestellte Drei-Stufen-System ist im Folgenden zu untersuchen und ggf. zu modifizieren. Der dreistufige Aufbau ist als solcher – mit einer Einschränkung, die zu Beginn erläutert wird – sinnvoll. Insbesondere die erste Stufe (Bestimmung des

[447] Zur Frage der Verallgemeinerbarkeit von EuGH-Urt.en, vgl. *Hummel*, UR 2021, 173.
[448] Ebenfalls konstatiert durch *EuGH*, Urt. v. 16.03.2021 – C-562/19 P, (*Kommission/Polen),* ECLI:EU:C:2021:201, Rn. 43; *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 15.10.2020 – C-562/19P und C-596/19P (*Kommission/Polen, Kommission/Ungarn),* ECLI:EU:C:2020:834, Rn. 40 ff.
[449] *EuGH*, Urt. v. 16.03.2021 – C-562/19 P, (*Kommission/Polen),* ECLI:EU:C:2021:201, Rn. 43; generell zur Kohärenz im Steuerrecht vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5 Rn. 82 ff.

Referenzsystems) bedarf aber einer inhaltlichen Neuausrichtung, soweit es um steuerliche Beihilferegelungen geht.

(a) Grundlegende Bedenken bei allgemeinen Steuergesetzen

Zunächst einmal bestehen grundlegende Bedenken, die Selektivitätsprüfung ohne Weiteres auf allgemeine Steuergesetze zu übertragen. Das Beihilfenrecht ist nicht für allgemeine Steuergesetze konzipiert worden, sodass hier eine besondere Zurückhaltung geboten ist.

Der „Musterfall", den Art. 107 Abs. 1 AEUV erfassen soll, ist eine Subvention. Gleichwohl ist allgemein anerkannt, dass der Beihilfebegriff weiter gefasst ist als der Subventionsbegriff.[450] Denn vom Beihilfeverbot sind nicht nur positive Leistungen umfasst, sondern auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen, das sich in einer vergleichbaren Lage befindet, normalerweise zu tragen

[450] Vgl. z.B. *GA Jääskinen*, Schlussanträge v. 07.04.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P (*Kommission/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich),* ECLI:EU:C:2011:215, Rn. 155.

hat.[451] Diese Erweiterung hat den Sinn, dass Beihilfen nicht über andere Wege als einer klassischen Subvention gewährt werden können. Die Verfälschung des Wettbewerbs hätte dies nämlich ebenfalls zur Folge, die das Beihilfenrecht verhindern soll.

Diese Erweiterung des Beihilfebegriffs ändert aber nichts daran, dass die klassische Subvention (die den Wettbewerb verfälscht) den Regelfall darstellt, um den es im Rahmen des Beihilfenrechts geht. Dieser Gedanke sollte jede Beihilfeprüfung maßgeblich tragen. Das bedeutet wiederum konkret für die Anwendung auf allgemeine Steuergesetze, dass zielgerichtet danach gefragt werden sollte, inwiefern das Steuergesetz eine diskriminierende Wirkung hat, die einer Subvention nahekommt.[452] Mit anderen Worten muss erkennbar

[451] *EuGH*, Urt. v. 08.11.2001 – C-143/99 (*Adria-Wien Pipeline),* ECLI:EU:C:2001:598, Slg. 2001, I-8365, Rn. 41; Urt. v. 21.12.2016 – C-20/15 P, C-21/15 P (*Kommission/World Duty Free Group),* ECLI:EU:C:2016:981, EuZW 2017, 219, Rn. 54.

[452] *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 13.06.2019 – C-75/18 (*Vodafone Magyarország),* ECLI:EU:C:2019:492, Rn. 162; *GA Bobek*, Schlussanträge v. 21.04.2016 – C-270/15 P (*Belgien/Kommission),* ECLI:EU:C:2016:289, Rn. 29; *Strüber/Donat*, Die Anwendung des Beihilfeverbots auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten - Von der Ausnahme zur Regel?, IFSt-Schrift Nr. 531, 2019, S. 73 f; kritisch zu dieser Diskriminierungsprüfung *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*,

sein, dass der Mitgliedstaat statt einer Subvention im konkreten Fall ein Steuergesetz erlassen hat, das im Ergebnis die gleichen wettbewerbsverfälschenden Auswirkungen hat. Aus diesen Gedanken heraus ist die Drei-Stufen-Prüfung hinsichtlich steuerlicher Beihilferegelungen aufzubauen. Im Rahmen der Selektivitätsprüfung ist den Besonderheiten des Steuerrechts Rechnung zu tragen.

(b) Tautologie innerhalb des Drei-Stufen-Systems

Des Weiteren ist das Drei-Stufen-System bei Steuergesetzen insofern tautologisch, als die Rechtfertigung auf der dritten Stufe eine (teilweise) Wiedergabe der ersten Stufe darstellt.[453] Denn zur Bestimmung des Referenzsystems ist bereits zwingend eine wertende Betrachtung vorzunehmen, die auch die Natur und den Aufbau jenes Referenzsystems umfasst. Auf der

Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht, Problematik und Ansätze zur Lösung des Kompetenzkonflikts mit der Steuerautonomie, 2017, S. 26.

[453] In diesem Sinne auch *Sutter*, in: Sieker (Hrsg.), Steuerrecht und Wirtschaftspolitik, 40. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Halle, 14. und 15. September 2015, 169, (177); siehe auch *Schön*, CMLR 1999, 911, (930 ff.).

Grundlage dieser Feststellung resultiert dann ggf. der Ausnahmecharakter der zu prüfenden Maßnahme. Zumindest die Gefahr von Zirkelschlüssen und prädeterminierten Ergebnissen ist nicht von der Hand zu weisen.

Dies lässt sich an folgendem Beispiel verdeutlichen: Man stelle sich eine fiktive Grunderwerbsteuer vor, die nach der Größe der Grundstücksfläche differenziert. Der Erwerb kleiner Grundstücke wird demnach niedriger besteuert als der Erwerb großer Grundstücke. Es ist schlichtweg nicht objektiv feststellbar, ob die Normalbesteuerung der Steuersatz für kleinere Grundstücke oder für größere Grundstücke ist. Im ersten Fall wären die Erwerber großer Grundstücke zusätzlich belastet. Im zweiten Fall wären die Erwerber kleiner Grundstücke begünstigt.

Die Tautologie besteht nun darin, dass sich die dritte Stufe (Rechtfertigung) letztlich nur auf das beziehen kann, was auf der ersten Stufe (Ermittlung des Referenzsystems) bereits herausgearbeitet worden ist. Die Voraussetzung für eine Beihilfe zu Gunsten Erwerber von kleinen Grundstücken wird

geschaffen, indem als Regelbesteuerung[454] bzw. Referenzsystem die hohe Belastung bei großen Grundstücken gewählt wird. Wählt man hingegen als „benchmark tax level“ die niedrigere Besteuerung der kleinen Grundstücke, kommt von vornherein keine Beihilfe zu Gunsten der Erwerber dieser (kleinen) Grundstücke in Betracht.

Anhand dieses fiktiven Beispiels lässt sich verdeutlichen, dass die erste und dritte Stufe bei Steuergesetzen derart eng miteinander verzahnt sind, dass Wiederholungen kaum zu vermeiden sind. Das bedeutet nicht, dass das Drei-Stufen-System deshalb generell für Steuergesetze ungeeignet ist. Es muss aber im Rahmen der Prüfung sichergestellt werden, dass die Beihilfequalität der fraglichen Maßnahme nicht maßgeblich von der Bestimmung einer (vermeintlichen) Regelbesteuerung abhängt.

---

[454] Die Problematik um die Abgrenzungsschwierigkeiten bei der Ermittlung des Regelsteuertatbestands wird anhand einer Kfz-Steuer illustriert von *Schön*, CMLR 1999, 911, (930 f.); vgl. auch *Sutter*, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, S. 112.

(c) Probleme bei einem neu eingeführten Referenzsystem

Eine weitere Schwäche des Drei-Stufen-Systems wird dann sichtbar, wenn es gar kein (übergeordnetes) Referenzsystem gibt, weil die fragliche Maßnahme selbst das (neu eingeführte) Referenzsystem darstellt. Auf der ersten Stufe muss der Referenzrahmen ermittelt werden, auf den sich die fragliche Maßnahme bezieht. Ein grundlegendes Problem entsteht deshalb dann, wenn es gar kein Referenzsystem gibt, weil eine Steuer erstmals eingeführt worden ist.[455]

Diese Problematik wurde besonders in der Rechtssache „ANGED“[456] deutlich. Der zugrundeliegende Sachverhalt wurde bereits dargestellt.[457] Im Rahmen der Selektivitätsprüfung hat sich der *EuGH* ausführlich mit den

455 Vgl. dazu *Hummel*, GmbHR 2019, 390, (394); zur Modifikation bei erstmaliger Schaffung eines Referenzrahmens *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 09.11.2017 – C-234/16, C-235/16 (*ANGED),* ECLI:EU:C:2017:852, Rn. 163 ff.
456 Diese Entscheidung wurde bereits im Rahmen der Begünstigung erörtert. Erhebliche Relevanz weist das Urt. aber auch für die Selektivität auf, vgl. *EuGH*, Urt. v. 26.04.2018 – C-233/16 (*ANGED),* ECLI:EU:C:2018:280, BeckEuRS 2018, 570524.
457 Siehe unter C. II. 3. b).

Zielsetzungen des Gesetzgebers beschäftigt, die zuvor vom spanischen Vorlagegericht festgestellt worden sind.[458] Demnach sollte die Abgabe vor allem dem Umweltschutz und der Raumordnung dienen. Mit „Raumordnung“ sind vor allem die Auswirkungen des Verkehrsaufkommens gemeint.

Nach Auffassung des *EuGH* kommt es entscheidend darauf an, ob sich die von der Abgabe betroffenen Unternehmen in einer vergleichbaren Situation befinden. Hierfür ist wiederum maßgeblich, ob die sich aus der Abgabe ergebenden Differenzierungen den gesetzgeberischen Zielsetzungen entsprechen. Konkret müssen sich Unterschiede zwischen

1. kleinen (<2.500 m^2) *und* großen (>2.500 m^2) Unternehmen,

2. Einzelhandelseinrichtungen in den Bereichen Gartenpflege, Verkauf von Fahrzeugen, Baustoffen, Maschinen sowie Industriebedarf *und* allen sonstigen Unternehmen und

[458] *EuGH*, Urt. v. 26.04.2018 – C-233/16 (*ANGED),* ECLI:EU:C:2018:280, BeckEuRS 2018, 570524, Rn. 52 ff.

3. kollektiven Einzelhandelseinrichtungen mit einer Verkaufsfläche von mindestens 2.500 m² *und* allen sonstigen Unternehmen

im Hinblick auf die Zielsetzungen Umweltschutz und Raumordnung ergeben.

Hinsichtlich der ersten Gruppe wurde bereits ausgeführt, dass es hier schon an einer Begünstigung mangelt, sodass sich die Frage der Selektivität nicht mehr stellt.[459] Selbst wenn eine Begünstigung angenommen werden sollte, wäre diese aber jedenfalls nicht selektiv, weil diese Regelung für alle Unternehmen gleichermaßen gilt, wenngleich nicht jedes Unternehmen aufgrund der Größe der Verkaufsfläche in den Anwendungsbereich fällt.

Anders stellt es sich bei der zweiten und dritten Vergleichsgruppe dar. Hier wird nämlich nicht bzw. nicht nur an die Größe der Verkaufsfläche angeknüpft.

[459] Gl.A. *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 09.11.2017 – C-234/16, C-235/16 (*ANGED),* ECLI:EU:C:2017:852, Rn. 71.

Bei der zweiten Gruppe wird ausschließlich an das Verkaufssegment angeknüpft, sodass u.a. Baumärkte, Autohäuser und Baustoffhändler unabhängig von ihrer Verkaufsfläche ausgenommen sind. Hierbei handelt es sich um eine Begünstigung, sodass sich die Anschlussfrage stellt, ob diese Begünstigung selektiv ist.

Die Ausdehnung des Beihilfeverbots auch auf solche Konstellationen, in denen ein Referenzsystem eingeführt wird und somit den übergeordneten Maßstab selbst festlegt, ist rechtsdogmatisch nicht haltbar. Denn die grundlegende Systementscheidung muss den Mitgliedstaaten überlassen werden. Die Wahl des Bezugssystems muss der Ausgangspunkt der Beihilfenkontrolle sein und darf nicht bloß zu dessen Gegenstand werden.[460]

[460] In diesem Sinne auch *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.28.

(d) Keine Gleichsetzung von Differenzierung und Selektivität

Des Weiteren führt die Drei-Stufen-Prüfung dazu, dass jede Differenzierung in einem Steuergesetz eine potenzielle Beihilfe darstellt. Allein die Quantität an Differenzierungen im Steuerrecht lässt es nicht zu, diese einer Beihilfenkontrolle zu unterziehen. Das Argument, die *Kommission* würde sich auf solche Maßnahmen konzentrieren, die den Wettbewerb im Binnenmarkt am stärksten beeinträchtigen dürften,[461] ist in zweifacher Hinsicht unbefriedigend.

Einerseits ist es methodisch und im Hinblick auf Vertrauensschutzgrundsätze fragwürdig, den Anwendungsbereich so weit auszudehnen, dass die *Kommission* bereits selbst vorgibt, sich auf „große" Verfahren zu

[461] *Europäische Kommission*, Pressemitteilung v. 16.07.2018 – IP/18/4544 (*Orientierungshilfe zur Abwicklung von Beihilfeverfahren)*; Pressemitteilung v. 19.05.2016 – IP/16/1782 (*Kommission erläutert Anwendungsbereich der EU-Beihilfevorschriften zur Förderung öffentlicher Investitionen)*; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 164: „[…] obwohl die Kommission nur gegen „Ausreißer" in der Steuergesetzgebung vorgehen will".

beschränken.[462] In diesem Fall sollte eher der Anwendungsbereich überprüft werden, anstatt vom Anwendungsbereich erfasste Fälle auszusortieren.

Andererseits führt dies aber auch zu Diskriminierungen innerhalb der vom (weiten) Anwendungsbereich erfassten Konstellationen. *Wenn* die *Kommission* sich eigene Vorgaben z.B. für die Selektivitätsprüfung bei steuerlichen Beihilfen gibt,[463] muss sie diese auch konsequent und gleichmäßig anwenden. Eine Konzentration auf „große" Verfahren oder „Ausreißer"[464] ist m.E. im Hinblick auf den unionsrechtlichen allgemeinen Gleichheitssatz nicht zu rechtfertigen.

Wie problematisch die Gleichsetzung von einer Differenzierung und einer selektiven Begünstigung sein kann, zeigt sich besonders, wenn es um allgemeine Steuermaßnahmen geht, die

[462] Dazu zählen u.a. *Europäische Kommission*, Beschluss v. 30.08.2016 – C(2016) 5605, SA.38373 (*Apple)*; Beschluss v. 21.10.2015 – C(2015) 7143, SA.38374 (*Starbucks)*; Beschluss v. 04.10.2017 – C(2017) 6740, SA.38944 (*Amazon)*; Beschluss v. 21.10.2015 – C(2015) 7152, SA.38375 (*FIAT)*.
[463] *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 19.07.2016 – ABl. 2016 C 262, 1 (*Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV)*.
[464] Vgl. dazu m.w.N. *Schamell*, ISR 2019, 28, (31); ebenfalls dazu *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 164.

aus dem Prinzip der Leistungsfähigkeit folgen und deshalb schon gar keine Begünstigung, geschweige denn eine *selektive* Begünstigung darstellen. Dazu zählt die Einführung eines progressiven Steuertarifs.

(i) Beispiel: Sondersteuer für Telekommunikationsunternehmen in Ungarn

In der Rechtssache „Vodafone“[465] wird die Problematik bei einer progressiven umsatzbasierten Steuer besonders deutlich. Das Verfahren wurde durch ein Vorabentscheidungsverfahren[466] gemäß Art. 267 AEUV eines ungarischen Gerichts eingeleitet. Gegenstand des Vorabentscheidungsersuchens ist die Vereinbarkeit einer umsatzbasierten Sondersteuer mit dem Unionsrecht. Die

[465] Der EuGH hat bei der Prüfung, ob eine staatliche Beihilfe vorliegt, bereits die Zulässigkeit verneint, sodass er sich nicht zur Begründetheit äußern musste, vgl. *EuGH*, Urt. v. 03.03.2020 – C-75/18 (*Vodafone Magyarország),* ECLI:EU:C:2020:139, Rn. 18 ff; hingegen umfangreich zur Selektivität vgl. *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 13.06.2019 – C-75/18 (*Vodafone Magyarország),* ECLI:EU:C:2019:492, Rn. 157 ff.

[466] Zu der richtigen Auslegung und Bewertung von EuGH-Entscheidungen in Vorabentscheidungsverfahren vgl. *Hummel*, UR 2021, 173, (177 ff.).

progressive Ausgestaltung ist ähnlich wie bei der polnischen Einzelhandelssteuer[467] und dem ungarischen Gesundheitsbeitrag[468]. In dem Verfahren geht es um drei Fragen, nämlich ob die Steuer gegen die Art. 49 und 54 AEUV, gegen die Art. 107 und 108 AEUV sowie gegen Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie verstößt. Auf die Fragen hinsichtlich der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 und 54 AEUV) sowie Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie soll hier nicht weiter eingegangen werden, weil sie für die Selektivitätsprüfung im Rahmen der Beihilfenkontrolle nicht relevant sind.

---

467 *EuGH*, Urt. v. 16.03.2021 – C-562/19 P, (*Kommission/Polen),* ECLI:EU:C:2021:201; *EuG*, Urt. v. 16.05.2019 – T-836/16 und T-624/17 (*Polen/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:338; *Europäische Kommission*, Beschluss v. 30.06.2017 – C(2017) 4449, SA.44351 (*Einzelhandelssteuer in Polen)*.

468 *EuGH*, Urt. v. 04.06.2020 – C-456/18 P (*Ungarn/Kommission),* ECLI:EU:C:2020:421; *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 16.01.2020 – C-456/18 P (*Ungarn/Kommission),* ECLI:EU:C:2020:8; *EuG*, Urt. v. 25.04.2018 – T-554/15, T-555/15 (*Ungarn/Kommission),* ECLI:EU:T:2018:220; *Europäische Kommission*, Beschluss v. 04.07.2016 – C(2016) 4049, SA.41187 (*Gesundheitsbeitrag für Tabakindustrie in Ungarn)*.

(ii) Selektive Behandlung durch umsatzbasierten progressiven Steuertarif?

Vielmehr soll ausschließlich die beihilfenrechtliche Problematik im Rahmen der Selektivitätsprüfung beleuchtet werden. Wenn man unterstellt, dass eine Begünstigung vorliegt, stellt sich die Frage, ob *bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige* begünstigt worden sind. Die umsatzbasierte Steuer müsste aufgrund ihrer konkreten Ausgestaltung selektiv sein, damit eine Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV vorliegt.

Bei einer Steuerregelung bereitet die Begründung der Selektivität Schwierigkeiten, weil die bislang entwickelten Kriterien nur begrenzt anwendbar sind. Der *EuGH* betont stets, dass eine Steuerregelung nicht selektiv sei, wenn sie unterschiedslos auf alle Wirtschaftsteilnehmer anwendbar sei.[469] Legt man dieses Kriterium zugrunde, müsste die Selektivität verneint werden, weil eine allgemeine Steuerregelung –

[469] Statt vieler *EuGH*, Urt. v. 21.12.2016 – C-20/15 P, C-21/15 P (*Kommission/World Duty Free Group),* ECLI:EU:C:2016:981, EuZW 2017, 219, Rn. 53 ff., m.w.N.

abgesehen von seltenen Sonderfällen[470] – auf alle Steuerpflichtigen gleichermaßen Anwendung findet. Wendet man die Methode des Bezugsrahmens auf den vorliegenden Fall an, kann man aber auch zu einem gegenteiligen Ergebnis gelangen: Vergleicht man den niedrigen Steuersatz mit dem hohen Steuersatz, liegt darin zweifelsfrei eine Differenzierung. Durch den progressiven Steuertarif wird somit je nach der Höhe des Umsatzes zwischen den Steuerpflichtigen differenziert. Nach der Argumentation der *Kommission* müsste jetzt geprüft werden, ob eine Vergleichbarkeit der Betroffenen (zweiter Schritt) und ggf. eine Rechtfertigung durch inneren Aufbau des Systems (dritter Schritt) gegeben ist.

Diese Vorgehensweise führt aber zu dem Problem, dass jede Differenzierung in einem Steuergesetz eine im Grundsatz selektive Behandlung darstellt, die nur aufgrund fehlender Vergleichbarkeit oder Rechtfertigung durch die innere

[470] Zum Beispiel die nicht verallgemeinerungsfähige Sonderkonstellation der Off-Shore-Unternehmen in Gibraltar, siehe *EuGH*, Urt. v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P (*Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich),* ECLI:EU:C:2011:732.

Systematik validiert werden kann.[471] Die *Kommission* könnte dann jede unterschiedliche Behandlung mit dem Beihilfeverbot konfrontieren, die sich aus der von jedem Mitgliedstaat festgelegten Verteilung der Steuerbelastung ergibt. Das ist nicht mit der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten vereinbar.

Im Lichte dieser Problematik schlägt *GA Saugmandsgaard Oe* vor, im Bereich der Steuern die klassische, auf dem Kriterium der allgemeinen Verfügbarkeit gründende, Prüfungsmethode anzuwenden.[472] Diese Prüfungsmethode beschränkt sich auf diejenigen Differenzierungen, die nicht allgemein verfügbar sind, d. h. auf die Differenzierungen, auf die sich nicht alle Unternehmen im Inland berufen können.

Der Ansatz, die Selektivitätsprüfung auf besondere Fälle zu beschränken, ist zutreffend. Das Merkmal der Verfügbarkeit ist nach meiner Auffassung insofern sinnvoll, als es konkretisiert, inwiefern eine Steuerregelung unterschiedslos auf alle Wirtschaftsteilnehmer anwendbar ist. Das ist nämlich dann der

[471] Dazu *GA Saugmandsgaard Oe*, Schlussanträge v. 19.09.2018 – C-474/17 (*A-Brauerei),* ECLI:EU:C:2017:1017, Rn. 66 ff.
[472] *GA Saugmandsgaard Oe*, Schlussanträge v. 19.09.2018 – C-474/17 (*A-Brauerei),* ECLI:EU:C:2017:1017, Rn. 87.

Fall, wenn die fragliche Regelung für alle Steuerpflichtigen verfügbar ist. Nicht zu verwechseln ist dieser Maßstab mit der Frage, von welchen Steuerpflichtigen die Regelung tatsächlich in Anspruch genommen wird. In der Rechtssache „Vodafone" gilt bis zu einem Umsatz von 500.000.000 Forint ein Steuersatz von 0 %, bis 5.000.000.000 Forint ein Steuersatz von 4,5 % und ab 5.000.000.000 Forint ein Steuersatz von 6,5 %. Vergleicht man nun ein Unternehmen mit 400.000.000 Forint („Kleinunternehmen") mit einem Unternehmen mit 6.000.000.000 Forint („Konzern"), stellt man fest, dass beide Unternehmen unterschiedliche Steuersätze haben. Das Gesetz differenziert insofern zwischen dem Kleinunternehmen und dem Konzern. Daraus kann aber nicht der Schluss gezogen werden, dass die Regelung nicht auf alle Wirtschaftsteilnehmer gleichermaßen anwendbar sei. Denn auch dem Konzern steht der Freibetrag bis 500.000.000 Forint zu. Die einzelnen Steuertarife sind für alle Unternehmen in Ungarn zugänglich.

An diesem Beispiel soll – unabhängig von den weiteren Fassetten des Einzelfalls[473] – verdeutlicht werden, dass die Gleichsetzung von Differenzierung und einer selektiven Behandlung dogmatisch nicht haltbar ist. Im Steuerrecht gibt es so viele Differenzierungen, dass eine Differenzierung per se keine Selektivität indiziert. Eine selektive Behandlung kommt grundsätzlich nur dann in Betracht, wenn die Steuerregelung nicht für alle Steuerpflichtigen verfügbar ist. Ansonsten handelt es sich – mit Ausnahme der missbräuchlichen Umgehung des Beihilfenrechts[474] – um eine allgemeine Regelung, die auf alle Wirtschaftsteilnehmer unterschiedslos anwendbar ist.

(e) Keine nationale Rechtsauslegung durch europäische Gerichte

Außerdem verlangt das derzeitige System sowohl von der *Kommission* als auch von den Unionsgerichten eine intensive

[473] Zur hilfsweisen Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 13.06.2019 – C-75/18 (*Vodafone Magyarország),* ECLI:EU:C:2019:492, Rn. 176 ff.
[474] Z.B. durch faktische Ausnahme von Offshore-Unternehmen, siehe *EuGH*, Urt. v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P (*Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich),* ECLI:EU:C:2011:732.

Beschäftigung mit dem nationalen (Steuer)Recht. Dies resultiert insbesondere daraus, dass der Referenzrahmen bei Steuergesetzen ermittelt werden muss. Hierfür ist wiederum erforderlich, dass nicht nur die jeweilige Norm, nicht nur das jeweilige Gesetz, sondern das gesamte nationale Steuersystem erfasst und analysiert wird.

Das Verfahren zur Sanierungsklausel[475] hat gezeigt, dass es weder im Sinne einer effektiven Beihilfenkontrolle noch im Sinne der Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen ist, wenn die europäischen Institutionen nationales Recht auslegen müssen. Das ist zum einen nicht ihre originäre Aufgabe und zum anderen naturgemäß nicht ihre Kernkompetenz.

In jedem Fall ist dem nationalen Gesetzgeber – auch und besonders im Steuerrecht – ein weiter Beurteilungsspielraum zuzustehen.[476] Dies ist nicht der Fall, wenn die *Kommission*, das

---

[475] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 26.01.2011 – K(2011) 275 (*KStG, Sanierungsklausel)*; *EuG*, Urt. v. 04.02.2016 – T-287/11 und T-620/11 (*Heitkamp BauHolding/Kommission),* ECLI:EU:T:2016:60, GmbHR 2016, 384; *EuGH*, Urt. v. 28.6.2018 – C-203/16 P (*Andres/Kommission),* ECLI:EU:C:2018:505, BB 2018, 2079.

[476] Gl.A. *Desens*, FR 2017, 981, (982 u. 983): „Zumindest sollten EU-Kommission und EuGH den nationalen Steuergesetzgebern bei solchen

EuG oder der *EuGH* ihre Wertungen an die Stelle der Erwägungen des nationalen Gesetzgebers stellen würden. Vielmehr ist eine Plausibilitätskontrolle vorzunehmen, sodass lediglich danach gefragt wird, ob die Zielsetzungen des Mitgliedstaats objektiv nachvollziehbar oder schlichtweg willkürlich sind. Das Beihilfeverbot darf nicht zum „ultimativen Anti-Missbrauchstatbestand“[477] werden. Der Sinn und Zweck des Verbots staatlicher Beihilfen wurde hinreichend erörtert. Es ist für das Funktionieren des gemeinsamen Binnenmarkts innerhalb der Union von überragender Bedeutung. Mit diesem Zweck sind aber zugleich die Grenzen gesetzt, die das Beihilfenrecht einhalten muss. Bei jeder potenziellen Beihilfe muss somit das übergeordnete Ziel verfolgt werden,

steuerkonzeptionellen Systementscheidungen einen eigenen Einschätzungsspielraum einräumen“.

[477] *Englisch*, DStR 2018, 2501, (2510): „Hat das EU-Beihilfeverbot das Potenzial zum ultimativen Anti-Missbrauchstatbestand zwecks Neutralisierung von Umgehungsgestaltungen im Steuerrecht? Wie so oft gilt der Satz: es kommt darauf an. Bei zutreffendem Verständnis ist die Anwendung des Art. 107 Abs. 1 AEUV auf Fälle der „Steueroptimierung“ durch Ausnutzung von Gesetzeslücken bzw. Diskrepanzen zwischen Gesetzeswortlaut und Normzweck innerhalb ein- und derselben Steuerrechtsordnung nicht a priori ausgeschlossen“.

Wettbewerbsverzerrungen durch die Begünstigung einzelner Wirtschaftsteilnehmer zu verhindern.

(f) Keine Gleichheitsprüfung durch „Superfinanzamt“

Schließlich ist eine Konturierung des Beihilfetatbestands – speziell der hier behandelten Selektivitätsprüfung – nicht zuletzt deshalb notwendig, weil es sowohl bei Steuergesetzen als auch bei Steuerbescheiden nicht zu einer generellen Überprüfung durch ein „Superfinanzamt“[478], eine „Rechtsmittelkammer der nationalen Steuerverwaltungen“[479] oder eine „inzidente Superrevisionsinstanz“[480] kommen darf. Bei der von der *Kommission* vertretenen Auffassung bezüglich der

[478] Zu Recht wird darauf hingewiesen von *Hummel*, GmbHR 2019, 390, (396); ebenfalls dazu *Soltész*, EuZW 2017, 51, (56): „Da die GD Wettbewerb kein Superfinanzamt ist, sind die entsprechenden Passagen einschränkend so auszulegen, dass nur bewusste oder systematische Abweichungen von der allgemein vertretenen Rechtsauffassung als beihilferechtswidrig anzusehen sind“; ferner auch *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 179: „Theoretisch könnte die Kommission zu einem Superfinanzamt werden“.

[479] Diese Formulierung wurde von Luxemburg in der Rechtssache FIAT verwendet, siehe *EuG*, Urt. v. 24.09.2019 – T-755/15 und T-759/15 (*Luxemburg/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:670, Rn. 100.

[480] *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, Diss., 2020, S. 691.

Selektivitätsprüfung droht aber eine Überprüfung sämtlicher Steuergesetze – jedenfalls dann, wenn die Leitlinien der *Kommission*[481] gleichmäßig und konsequent angewendet werden. Von den Mitgliedstaaten kann aber – sogar unabhängig von den Kapazitäten der *Kommission* – nicht erwartet werden, sämtliche Steuergesetze zur Notifizierung gem. Art. 108 Abs. 3 AEUV vorzulegen. Das würde nämlich die Steuergesetzgebungskompetenz auf die Unionsebene verlagern und wäre ein veritabler Eingriff in die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten. Es kommt deshalb nicht darauf an, ob die *Kommission* ein konkretes Steuergesetz als das geeignetste erachtet.[482]

[481] *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 19.07.2016 – ABl. 2016 C 262, 1 (*Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV)*.
[482] Vgl. *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 15.10.2020 – C-562/19P und C-596/19P (*Kommission/Polen, Kommission/Ungarn),* ECLI:EU:C:2020:834, Rn. 52: „Diese [Vor- und Nachteile] hat aber nicht eine Behörde oder ein Gericht, sondern ein demokratisch legitimierter Gesetzgeber abzuwägen und zu verantworten. Der Steuergesetzgeber (hier der polnische Gesetzgeber) kann entscheiden, welche Steuer seiner Ansicht nach die geeignete ist. Das Beihilferecht verlangt jedenfalls nicht die Einführung der aus Sicht der Kommission geeignetsten Steuer".

(4) Modifizierte Selektivitätsprüfung bei steuerlichen Beihilferegelungen

Die Selektivitätsprüfung bedarf bei steuerlichen Beihilferegelungen einer Modifizierung, die im Folgenden dargestellt werden soll.

(a) Alternative Prüfungsmethode zum Drei-Stufen-Modell?

Es stellt sich zunächst die Frage, ob es eine alternative Prüfungsmethode gibt, die für die Selektivitätsprüfung bei steuerlichen Beihilferegelungen geeignet ist. Mit dieser Frage haben sich bereits verschiedene Generalanwälte in ihren Schlussanträgen beschäftigt.[483] Letztlich wurde die

[483] *GA Saugmandsgaard Oe*, Schlussanträge v. 19.09.2018 – C-474/17 (*A-Brauerei),* ECLI:EU:C:2017:1017, Rn. 61 ff; *GA Wahl*, Schlussanträge v. 20.12.2017 – C-203/16 P (*Andres/Kommission),* ECLI:EU:C:2017:1017, Rn. 88 ff; *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 09.11.2017 – C-234/16, C-235/16 (*ANGED),* ECLI:EU:C:2017:852, Rn. 170 ff; Schlussanträge v. 13.06.2019 – C-75/18 (*Vodafone Magyarország),* ECLI:EU:C:2019:492, Rn. 157 ff; Schlussanträge v. 04.07.2019 – C-323/18 (*Tesco-Global Áruházak),* ECLI:EU:C:2019:567, Rn. 147 ff.

Prüfungsmethode von keinem der Generalanwälte verworfen, aber teilweise für Steuergesetze modifiziert.[484]

Die Probleme innerhalb des Drei-Stufen-Systems bei der Anwendung auf allgemeine Steuergesetze resultieren m.E. vor allem daraus, dass Art. 107 Abs. 1 AEUV generell nicht für allgemeine Steuergesetze konzipiert worden ist. Das spiegelt sich insofern in dem Wortlaut wider, als „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige" begünstigt sein müssen. Bei allgemeinen Steuergesetzen geht es per se nicht um „bestimmte" (im Sinne von einzelne) Steuerpflichtige, sondern um eine Vielzahl von direkt oder indirekt Betroffenen.

Der Grund für die beschriebenen Probleme liegt deshalb nicht in dem Prüfungsaufbau als solchem, sondern in der Natur des Beihilfenrechts. Eine anderer Prüfungsaufbau würde daran wenig ändern. Es spricht somit wenig dafür, gänzlich von dem Drei-Stufen-System abzurücken.

---

[484] Dazu *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 09.11.2017 – C-234/16, C-235/16 (*ANGED),* ECLI:EU:C:2017:852, Rn. 163 ff.

(b) Beschränkung auf Kohärenzprüfung bei allgemeinen Steuergesetzen

Es ist folglich im Kern an dem Drei-Stufen-System festzuhalten. Jedoch bedarf das Prüfungssystem eine Modifizierung, um die aufgezeigten Probleme bei allgemeinen Steuergesetzen beherrschbar zu machen.

Es ist zu betonen, dass es hier um die Selektivitätsprüfung in Bezug auf einen zuvor – getrennt – festgestellten Vorteil geht. Die Vorteilsprüfung soll dazu dienen, offensichtliche „Nicht-Beihilfen“ bereits aus dem Anwendungsbereich zu nehmen. In der Selektivitätsprüfung muss dann geprüft werden, ob dieser Vorteil nur bestimmten Wirtschaftsteilnehmern gewährt worden ist oder es sich um eine allgemeine steuerliche Maßnahme handelt.

Im Hinblick auf die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten gibt das Beihilfenrecht keine konkrete Ausgestaltung der nationalen Steuersysteme vor. Deshalb kann ein allgemein geltendes Steuergesetz – welches den Referenzrahmen gerade erst schafft – nur eine Beihilfe darstellen, wenn es offensichtlich inkohärent

ausgestaltet wurde.[485] Ein allgemeines Steuergesetz ist kohärent, wenn das Ziel und die Wirkung des Gesetzes einer inneren Logik folgen. Beispielsweise bestand in der Rechtssache „Gibraltar“[486] das Ziel des Körperschaftsteuersystems in der gleichmäßigen, gewinnbasierten Besteuerung aller Unternehmen. Das Gesetz bewirkte aber nur die Besteuerung von Nicht-Offshore-Unternehmen bzw. nahm Offshore-Unternehmen von der Besteuerung aus, indem es an wesensfremde Faktoren angeknüpft. Dadurch fehlt es an der inneren Logik des Steuergesetzes. Folglich dient die Kohärenzprüfung dazu, die Wirkung des Steuergesetzes am Maßstab des Gesetzeszieles zu überprüfen.

---

[485] *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 15.10.2020 – C-562/19P und C-596/19P (*Kommission/Polen, Kommission/Ungarn),* ECLI:EU:C:2020:834, Rn. 46; zu der Kohärenz eines Steuersystems im Zusammenhang mit der Rechtfertigung einer Beschränkung der Grundfreiheiten vgl. *EuGH*, Urt. v. 07.09.2004 – C-319/02 (*Petri Manninen),* ECLI:EU:C:2004:484, Rn. 46 f; *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 18.03.2004 – C-319/02 (*Petri Manninen),* ECLI:EU:C:2004:164, Rn. 50 ff; dazu *Kofler*, ÖStZ 2005, 26; ausführlich zur Kohärenz eines Steuersystems *Maier*, Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien des Freizügigkeitsabkommens Schweiz-EU, Diss., 2013, S. 278 ff.

[486] *EuGH*, Urt. v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P (*Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich),* ECLI:EU:C:2011:732.

(c) Die erste Stufe: Vorliegen einer nachteiligen oder bevorzugten Ungleichbehandlung

In einem ersten Schritt ist bei Steuergesetzen zu ermitteln, ob bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige bevorzugt worden sind. Dies ist der Fall, wenn eine Ungleichbehandlung vorliegt. Eine solche Ungleichbehandlung kann entweder in Form eines Ausschlusses von bestimmten Unternehmen hinsichtlich einer vorteilhaften Regelung (nachteilige Ungleichbehandlung[487]) oder in Form einer Nichtanwendung einer nachteiligen Regelung auf bestimmte Unternehmen (bevorzugte Ungleichbehandlung[488]) bestehen.

Im Rahmen der Untersuchung der Ungleichbehandlung ist nach der hier vertretenen Auffassung auf die Wirkung und nicht auf die Regelungstechnik abzustellen. Ist die steuerliche Regelung unterschiedslos auf alle Wirtschaftsteilnehmer anwendbar, ist

[487] Vgl. zu dieser Konstellation *EuGH*, Urt. v. 21.12.2016 – C-20/15 P, C-21/15 P (*Kommission/World Duty Free Group),* ECLI:EU:C:2016:981, EuZW 2017, 219, Rn. 86.
[488] Siehe dazu *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 1. Teil, G., Art. 107 Rn. 76.

eine Ungleichbehandlung ausgeschlossen. Sie kann deshalb nur dann vorliegen, wenn die Regelung an sachliche oder persönliche Merkmale anknüpft und die steuerlichen Rechtsfolgen davon abhängig macht. Diese Anknüpfung muss im Ergebnis als diskriminierend einzustufen sein, um eine bevorzugende Ungleichbehandlung anzunehmen.

Die Prüfung der Ungleichbehandlung ist nach der hier vertretenen Auffassung mit der Ermittlung des Referenzrahmens insofern zu verknüpfen, als eine Ungleichbehandlung denklogisch die andersartige Behandlung im Vergleich zu einer „normalen" Behandlung voraussetzt. Das vom nationalen Gesetzgeber gewählte Referenzsystem stellt den Ausgangspunkt – nicht den Gegenstand – der Beihilfenkontrolle dar. Konkret bedeutet das, dass nicht nach einem geeigneteren oder „besseren" Referenzsystem zu fragen ist, sondern nur danach, ob das gewählte Referenzsystem (einschließlich der Differenzierungen) einer Rationalprüfung standhält. Dem nationalen Gesetzgeber ist hierbei ein umfangreicher Ermessensspielraum einzuräumen.

Auf der ersten Stufe ist bereits zu differenzieren, je nachdem, ob es sich um einen bestehenden oder neu eingeführten Referenzrahmen handelt. Bei einem bestehenden Referenzrahmen ist keine Modifizierung geboten, sondern eine global-deduktive Betrachtungsweise vorzunehmen. Folglich ist insbesondere die kleinräumige Betrachtungsweise abzulehnen.

Im Falle eines neu eingeführten Referenzrahmens ist der Ermessensspielraum für den nationalen Gesetzgeber umfangreicher. Diese vom Gesetzgeber getroffene Entscheidung ist grundsätzlich zu respektieren. Das folgt aus der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten. Eine selektive Behandlung kann nur dann vorliegen, wenn das Steuergesetz als einzigen Zweck verfolgt, das Beihilfeverbot zu umgehen. Es erfolgt somit in diesen Fällen ausschließlich eine Missbrauchskontrolle.

(i) Bestimmung des Referenzrahmens durch den Mitgliedstaat

Zunächst stellt sich die Frage, ob das Referenzsystem durch den Mitgliedstaat oder „objektiv“, d.h. durch die *Kommission*, bestimmt werden soll. Dabei geht es um die

kompetenzrechtliche Frage,[489] wer die „normale" Steuerbelastung festlegt. Diesbezüglich folgt bereits aus der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten, dass die Festlegung der „normalen" Besteuerung in ihre Zuständigkeit fällt. Die *Kommission* kann deshalb nicht selbst ermitteln, welche „normale" Steuerbelastung anzusetzen ist, sondern kann die souveräne Entscheidung des Mitgliedstaats über den Referenzrahmen allenfalls im Hinblick auf eine missbräuchliche Ausgestaltung[490] überprüfen.

(ii) Verfügbarkeit der Steuerregelung

Sofern die in Rede stehende Steuerregelung eine Differenzierung zwischen einzelnen Steuerpflichtigen vorsieht, bedeutet das nicht, dass diese Regelung selektiv ist. Vielmehr muss danach gefragt werden, ob die konkrete staatliche Maßnahme für alle Steuerpflichtigen verfügbar ist – unabhängig

[489] Vgl. zu dieser Problematik *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 15.10.2020 – C-562/19P und C-596/19P (*Kommission/Polen, Kommission/Ungarn),* ECLI:EU:C:2020:834, Rn. 34.

[490] Ein Beispiel für eine missbräuchliche Gestaltung war das Körperschaftsteuersystem in Gibraltar, vgl. *EuGH*, Urt. v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P (*Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich),* ECLI:EU:C:2011:732.

davon, ob sie tatsächlich in Anspruch genommen wurde. Diese Einschränkung steht im Einklang mit der vom *EuGH* betonten Formel, dass eine Steuerregelung nicht selektiv sei, wenn sie auf alle Wirtschaftsteilnehmer unterschiedslos angewendet wird. Auf diese Weise werden z.B. progressive Steuertarife aus dem Beihilfetatbestand herausgenommen, weil die Progression für sich genommen keine selektive Behandlung darstellt. Ebenfalls für alle Steuerpflichtigen verfügbar sind Freibeträge, die deshalb keine weitergehende Selektivitätsprüfung erfordern. Ein Freibetrag stellt jedoch nach hier vertretener Ansicht schon keinen Vorteil dar.

(iii) Maßstab: Das nationale Gesetzesziel

Der Maßstab für die Prüfung des Referenzsystems ist das nationale Gesetzesziel. Maßgeblicher Anhaltspunkt sollte dafür die Gesetzesbegründung – ggf. in Kombination mit einer Stellungnahme der nationalen Regierung – sein.[491] Die *Kommission* kann deshalb nicht etwa nach eigenem Ermessen das Gesetzesziel ermitteln und es dann zur Grundlage der

[491] *EuG*, Urt. v. 16.05.2019 – T-836/16 und T-624/17 (*Polen/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:338, Rn. 73.

nachfolgenden Prüfung nehmen. Vielmehr ist anhand der Gesetzesmaterialien oder sonstiger relevanter Quellen die Intention des nationalen Gesetzgebers zu bestimmen. Das Ergebnis dessen stellt den Ausgangspunkt – nicht den Gegenstand – der Selektivitätsprüfung dar. Nur auf diesem Wege wird der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten Rechnung getragen.

(d) Die zweite Stufe: Vorliegen einer Vergleichbarkeit der Situation

Wenn feststeht, dass die steuerliche Regelung zu einer Ungleichbehandlung führt, muss in einem zweiten Schritt ermittelt werden, ob sich die von der Regelung betroffenen Unternehmen in einer vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Situation befinden.[492]

Zur Bestimmung der Vergleichbarkeit der Situation ist das vom Gesetzgeber verfolgte Ziel in den Blick zu nehmen. Nach der hier vertretenen Auffassung ist *weder* ausschließlich auf das Ziel

---

[492] Insoweit keine Abweichung zur Rspr., vgl. dazu *EuGH*, Urt. v. 21.12.2016 – C-20/15 P, C-21/15 P (*Kommission/World Duty Free Group),* ECLI:EU:C:2016:981, EuZW 2017, 219, Rn. 54.

der Regelung, der die benachteiligten Unternehmen unterliegen, *noch* ausschließlich auf das Ziel der Regelung, die den bevorzugten Unternehmen einen Vorteil verschafft, abzustellen. Vielmehr ist eine Gesamtbetrachtung beider Regelungen und damit des gesamten Steuergesetzes vorzunehmen. Dabei muss im Rahmen der Vergleichbarkeitsprüfung untersucht werden, ob es einen vernünftigen, rational nachvollziehbaren Grund für die Ungleichbehandlung gibt.

Eine eindeutige Vergleichbarkeit der rechtlichen und tatsächlichen Situation wird es in der Praxis selten geben. Unterschiede und Gemeinsamkeiten lassen sich nahezu immer herausarbeiten. Es handelt deshalb um eine Wertungsfrage. Je höher die Vergleichbarkeit der rechtlichen und tatsächlichen Situation ist, desto gewichtiger müssen die Gründe für die Ungleichbehandlung sein. Konsequenterweise sind bei einer lediglich oberflächlichen Vergleichbarkeit niedrigere Anforderungen an die Begründung der Ungleichbehandlung zu stellen.

(e) Die dritte Stufe: Keine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung

Sofern festgestellt wurde, dass eine nachteilige oder bevorzugte Ungleichbehandlung von Unternehmen vorliegt, die sich in einer vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Situation befinden, muss in einem dritten Schritt geprüft werden, ob diese Ungleichbehandlung gerechtfertigt ist. Die Beweislast hierfür trifft m.E. nicht den Mitgliedstaat selbst, sondern die *Kommission*.[493] Denn der Nachweis für das Vorliegen einer Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV ist erst dann vollständig erbracht, wenn dargelegt wird, dass die Abweichung bzw. Ausnahme nicht der Logik des Steuersystems folgt, sondern willkürlich ist. Erst dann erfüllt das Beihilfeverbot seinen Zweck als Missbrauchskontrolle im Steuerrecht.

Eine Rechtfertigung kommt insbesondere dann in Betracht, wenn die zur Ungleichbehandlung führende Differenzierung der

[493] A.A. *EuGH*, Urt. v. 08.09.2011 – C-78/08, C-79/08 und C-80/08 (*Paint Graphos),* ECLI:EU:C:2011:550, Slg. 2011, I-766, Rn. 65; *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 19.07.2016 – ABl. 2016 C 262, 1 (*Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV)*, Rn. 141; gl.A. *Jaeger*, EuZW 2020, 18, (24).

Umsetzung eines Grund- oder Leitprinzips des Steuerrechts dient. In diesem Aspekt ist die Rspr. des *EuGH*[494] und die Ansicht der *Kommission*[495] zu restriktiv. Selbst wenn man dem *EuGH* und der *Kommission* hinsichtlich der Beweislastverteilung folgen würde, verlangt die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten, dass an den Nachweis der Rechtfertigung[496] nicht zu hohe Anforderungen gestellt werden dürfen.

In diesem dritten Prüfungsschritt ist ebenfalls zu berücksichtigen, ob das Steuergesetz an die Ansässigkeit oder die grenzüberschreitende Tätigkeit der Steuerpflichtigen anknüpft. Wenn an eines dieser Merkmale angeknüpft wird, ist ein strikter Kontrollmaßstab[497] anzulegen, weil eine solche

[494] *EuGH*, Urt. v. 21.12.2016 – C-20/15 P, C-21/15 P (*Kommission/World Duty Free Group),* ECLI:EU:C:2016:981, EuZW 2017, 219, Rn. 58; Urt. v. 26.04.2018 – C-233/16 (*ANGED),* ECLI:EU:C:2018:280, BeckEuRS 2018, 570524, Rn. 30.

[495] *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 19.07.2016 – ABl. 2016 C 262, 1 (*Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV)*, Rn. 138 ff.

[496] Vgl. *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 19.07.2016 – ABl. 2016 C 262, 1 (*Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV)*, Rn. 141.

[497] Vgl. dazu *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 191.

Differenzierung per se beihilfeverdächtig ist. In diese Kategorie fallen das Körperschaftsteuersystem in Gibraltar[498] und die Rechtssache „World Duty Free“[499]. Handelt es sich hingegen um ein Steuergesetz, das keine Differenzierungen im Hinblick auf Ansässigkeit oder vergleichbare Merkmale vornimmt, ist ein großzügiger Kontrollmaßstab in Form einer Missbrauchskontrolle anzulegen.

Als Grenze zwischen beihilfekonformer staatlicher Steuergesetzgebung und selektiver Gewährleistung von Steuervorteilen wurde von *GAin Kokott* bereits der Rechtsgedanke des Rechtsmissbrauchs eingeführt.[500] Im Rahmen der Beihilfenkontrolle durch ein Steuergesetz sollte ebenfalls danach gefragt werden, ob ein Missbrauch vorliegt.

[498] *EuGH*, Urt. v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P (*Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich),* ECLI:EU:C:2011:732.
[499] *EuGH*, Urt. v. 21.12.2016 – C-20/15 P, C-21/15 P (*Kommission/World Duty Free Group),* ECLI:EU:C:2016:981, EuZW 2017, 219.
[500] *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 13.06.2019 – C-75/18 (*Vodafone Magyarország),* ECLI:EU:C:2019:492, Rn. 168; Schlussanträge v. 04.07.2019 – C-323/18 (*Tesco-Global Áruházak),* ECLI:EU:C:2019:567, Rn. 82 ff; zum Verbot missbräuchlicher Praktiken als allgemeiner Rechtsgrundsatz vgl. *Auer et al.*, ecolex 2018, 453.

Jedoch umgeht im Unterschied zu § 42 AO[501] nicht der Steuerpflichtige das Steuergesetz, sondern der Mitgliedstaat umgeht das Beihilfenrecht durch ein Steuergesetz. Indizien für einen Missbrauch können im Rahmen des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO vorliegen, wenn die konkrete Regelung unwirtschaftlich, umständlich, kompliziert, schwerfällig, gekünstelt, überflüssig, ineffektiv oder widersinnig erscheint.[502] In diesem Sinne sollte auch ein nationales Steuergesetz – abgesehen von den erläuterten Fällen, in denen ein strikter Kontrollmaßstab geboten ist – danach untersucht werden, ob es anhand dieser Indizien lediglich dazu dient, einen selektiven Vorteil zu verschaffen und der Mitgliedstaat insofern das Beihilfenrecht missbraucht. Diese

[501] Vgl. zum Rechtsgedanken von § 42 Abs. 2 Satz 1 AO, der Vorschrift im deutschen Steuerrecht zum Rechtsmissbrauch *Ratschow*, in: Klein (Hrsg.), Abgabenordnung, Rn. 45 ff; *U. Koenig*, in: Koenig (Hrsg.), Abgabenordnung, Rn. 17 ff; siehe auch *Poulakos*, Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht, Diss., 2013, passim.

[502] *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3, 2012, S. 1337; *BFH*, Urt. v. 19.08.1999 – I R 77/96, BStBl II 2001, 43, unter II. 1. a); *Ratschow*, in: Klein (Hrsg.), Abgabenordnung, § 42 Rn. 48; *Drüen*, in: Tipke/Kruse (Hrsg.), AO - FGO, § 42 Rn. 34.

Staatscompliance[503] muss von jedem Mitgliedstaat eingefordert werden, um eine effektive Beihilfenkontrolle zu gewährleisten.

Die Entscheidung des nationalen Steuergesetzgebers ist auch dann zu respektieren, wenn dieser zu einer Auffassung gelangt, der sich mit gewichtigen Argumenten entgegentreten ließe, solange sie sich auf anerkannte methodische Grundsätze zurückführen lässt und nicht objektiv willkürlich erscheint. Dieser weite Ermessensspielraum ist aufgrund der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten – die bis heute nicht aufgegeben worden ist – zwingend geboten. Die subjektiven Beweggründe des Mitgliedstaates sind hingegen unbeachtlich. Richtigerweise weist *GAin Kokott* in diesem Zusammenhang auf das Problem der Nachweisbarkeit hin.[504] Es kommt nicht darauf an, ob der Mitgliedstaat eine missbräuchliche Umgehung des Beihilfeverbots intendiert hat. Vielmehr ist ausschließlich eine objektive Betrachtung zugrunde zu legen.

[503] Zu diesem Begriff vgl. *Bültmann-Hinz*, DStR 2018, 49.
[504] *GAin Kokott*, Schlussanträge v. 13.06.2019 – C-75/18 (*Vodafone Magyarország),* ECLI:EU:C:2019:492, Rn. 85.

(5) Beispiel: Grunderwerbsteuerreform 2021 in Deutschland

Diese Ausführungen können an einem aktuellen Beispiel, nämlich der Reform des Grunderwerbsteuergesetzes[505], veranschaulicht werden.[506] Inhalt dieser Reform ist u.a. die Erweiterung der Erwerbsvorgänge in § 1 GrEStG.[507] Die Grunderwerbsteuer erfasst als Verkehrssteuer gem. § 1 Abs. 1 GrEStG verschiedene Übertragungsformen von Grundstücken. Um bestimmte Umgehungsformen durch Übertragungen von Gesellschaften mit Grundbesitz zu verhindern,[508] sind in § 1 Abs. 2a, Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG sog. Ergänzungstatbestände normiert.[509] Diese Tatbestände erfassen

[505] Vgl. Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes vom 12. Mai 2021, BGBl. I 2021, 986; siehe dazu Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes vom 15.04.2021, BT-Drs. 19/28528.

[506] Zur Grunderwerbsteuerreform insgesamt vgl. *Joisten et al.*, Reform der Erfassung von Share Deals bei der Grunderwerbsteuer, IFSt-Schrift 528, 2019; *Broemel/Mörwald*, DStR 2019, 1113.

[507] Im Folgenden wird aus Vereinfachungsgründen nicht auf die Änderung der Schwellenwerte von 95 % auf 90 % sowie die Änderung der Haltefristen von fünf auf zehn bzw. fünfzehn Jahren eingegangen, da diese für die beihilfenrechtliche Würdigung nicht relevant sind.

[508] *Meßbacher-Hönsch*, in: Boruttau (Hrsg.), Grunderwerbsteuergesetz, § 1 Rn. 691.

[509] Eingeführt durch das JStG 1997 vom 20.12.1996, BGBl. I 1996, 2049.

die Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Personengesellschaft nach § 1 Abs. 2a GrEStG, die Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG sowie die Anteilsübertragung nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 und 4 GrEStG und die sog. wirtschaftliche Beteiligung nach § 1 Abs. 3a GrEStG.

Bislang waren Gesellschafterwechsel an grundbesitzenden Personengesellschaften gem. § 1 Abs. 2a GrEStG ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang, jedoch nicht der Gesellschafterwechsel an grundbesitzenden Kapitalgesellschaften. Im Zuge der Reform ist mit § 1 Abs. 2b GrEStG ein neuer Ergänzungstatbestand eingeführt worden, der die Regelung des § 1 Abs. 2a GrEStG auf Kapitalgesellschaften erweitert, sodass grundsätzlich sowohl Gesellschafterwechsel an grundbesitzenden Personen- als auch an grundbesitzenden Kapitelgesellschaften grunderwerbsteuerpflichtig sind. Von diesem Grundsatz wird in § 1 Abs. 2c GrEStG insofern eine Ausnahme gemacht, als Übergänge von Anteilen an Kapitalgesellschaften außer Betracht bleiben, die zum Handel an einem organisierten Markt zugelassen sind, soweit der

Anteilsübergang auf Grund eines Geschäfts an diesem Markt erfolgt (sog. Börsenklausel).

Es stellt sich die Frage, ob die in § 1 Abs. 2c GrEStG normierte Ausnahme ein Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellt.[510] Die Regelung in § 1 Abs. 2c GrEStG könnte eine Begünstigung von Unternehmen darstellen, nämlich der börsennotierten Kapitalgesellschaften gegenüber den nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften. Die Börsenklausel nimmt innerhalb eines bestehenden Referenzsystems eine Differenzierung vor, sodass eine Begünstigung in Betracht kommt. Die Gründe für diese Differenzierung liegen in der „Vermeidung einer übermäßigen Besteuerung“[511], da der Börsenhandel zu einem Anteilseignerwechsel führt, „obwohl regelmäßig keine

510 Vgl. dazu *Strüber/Donat*, Die Anwendung des Beihilfeverbots auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten - Von der Ausnahme zur Regel?, IFSt-Schrift Nr. 531, 2019, S. 40 ff; *Institut Finanzen und Steuern e. V.*, Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes (BT-Drucksache 19/13437), Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss am 14. Oktober 2019, S. 10 ff.

511 Zur Begründung der Börsenklausel vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes vom 23.09.2019, BT-Drs. 19/13437, S. 25.

missbräuchliche Gestaltung vorliegt“[512]. Zudem würde sich bei einem durch den Börsenhandel ausgelösten Erwerbsvorgang das Problem stellen, dass weder das betroffene Unternehmen noch die Finanzverwaltung diesen Vorgang nachvollziehen könnten.[513] Diese Differenzierung zwischen börsennotierten und nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften ist weder als allgemeine Steuersystementscheidung zu werten noch durch ein allgemeines steuerlogisches Prinzip geboten. Da börsennotierte Kapitalgesellschaften von der Grunderwerbsteuer befreit sind, liegt somit eine Begünstigung i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV vor.

Fraglich ist, ob die Börsenklausel *bestimmte* Unternehmen begünstigt, d.h. in selektiver Weise einen Vorteil verschafft. Dafür ist in einem ersten Schritt zu ermitteln, ob eine Ungleichbehandlung vorliegt. Eine solche Ungleichbehandlung kann entweder in Form eines Ausschlusses von bestimmten Unternehmen hinsichtlich einer vorteilhaften Regelung

[512] Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes vom 23.09.2019, BT-Drs. 19/13437, S. 25.
[513] *Strüber/Donat*, Die Anwendung des Beihilfeverbots auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten - Von der Ausnahme zur Regel?, IFSt-Schrift Nr. 531, 2019, S. 41.

(nachteilige Ungleichbehandlung[514]) oder in Form einer Nichtanwendung einer nachteiligen Regelung auf bestimmte Unternehmen (bevorzugte Ungleichbehandlung) bestehen.[515] Im vorliegenden Fall werden börsennotierte Kapitalgesellschaften gem. § 1 Abs. 2c GrEStG von dem steuerpflichtigen Ergänzungstatbestand in § 1 Abs. 2b GrEStG ausgenommen, sodass darin eine bevorzugte Ungleichbehandlung liegt.

In einem zweiten Schritt muss ermittelt werden, ob sich die von der Regelung betroffenen Unternehmen in einer vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Situation befinden.[516] Zur Bestimmung der Vergleichbarkeit der Situation ist das vom Gesetzgeber verfolgte Ziel in den Blick zu nehmen. Dabei ist *weder* ausschließlich auf das Ziel der Regelung, der die benachteiligten Unternehmen unterliegen, *noch* ausschließlich

[514] Vgl. zu dieser Konstellation *EuGH*, Urt. v. 21.12.2016 – C-20/15 P, C-21/15 P (*Kommission/World Duty Free Group),* ECLI:EU:C:2016:981, EuZW 2017, 219, Rn. 86.
[515] Siehe dazu *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 1. Teil, G., Art. 107 Rn. 76.
[516] Vgl. *EuGH*, Urt. v. 21.12.2016 – C-20/15 P, C-21/15 P (*Kommission/World Duty Free Group),* ECLI:EU:C:2016:981, EuZW 2017, 219, Rn. 54 m.w.N.

auf das Ziel der Regelung, die den bevorzugten Unternehmen einen Vorteil verschafft, abzustellen. Vielmehr ist eine Gesamtbetrachtung beider Regelungen und damit des gesamten Steuergesetzes vorzunehmen. Hierbei muss im Rahmen der Vergleichbarkeitsprüfung untersucht werden, ob es einen vernünftigen, rational nachvollziehbaren Grund für die Ungleichbehandlung gibt. Die Differenzierung zwischen börsennotierten und nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften wird durch Praktikabilitätserwägungen begründet, indem die Vorschrift des § 1 Abs. 2b GrEStG aus Sicht des Gesetzgebers zu weitreichenden Problemen in der Praxis führen würde.[517]

Die Grundsatzentscheidung in § 1 Abs. 2b GrEStG, auch den Gesellschafterwechsel bei grundbesitzenden Kapitalgesellschaften einer Grundstücksübertragung gleichzustellen, ist zwar insofern problematisch, als sich die Grunderwerbsteuer zunehmend von dem Grundgedanken als an die Grundstücksübertragung anknüpfende Verkehrssteuer entfernt. Diese Erwägung betrifft aber nicht die hier zu

[517] Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes vom 23.09.2019, BT-Drs. 19/13437, S. 25.

untersuchende Vorschrift in § 1 Abs. 2c GrEStG, sondern die Einführung und Ausdehnung der gesamten Ergänzungstatbestände in § 1 Abs. 2, Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG. Die Erweiterung auf grundbesitzende Kapitalgesellschaften kann insofern als konsequent angesehen werden, als damit eine rechtsformneutrale Erfassung sichergestellt wird. Gleichwohl ist nicht zu verkennen, dass die als Vorbild dienende Vorschrift des § 1 Abs. 2a GrEStG für Personengesellschaften mit einer Begründung eingeführt wurde, die wiederum nicht auf Kapitalgesellschaften anwendbar ist. § 1 Abs. 2a GrEStG beruht nämlich auf dem Gedanken, dass bei Personengesellschaften mit gesamthänderischer, persönlicher Vermögensbindung zivilrechtlich eine neue Gesellschaft entsteht.[518]

Bei einer Gesamtwürdigung erscheint es als sachgerechte Erwägung des Gesetzgebers, dass bei dem Handel mit Anteilsscheinen von grundbesitzenden Kapitalgesellschaften eine Umgehung der Grunderwerbsteuer äußerst fernliegend ist,

[518] Vgl. dazu *Zentraler Immobilien Ausschuss e.V.*, Steuerrechtliche Position zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes (Share Deals), 18.09.2019, S. 8.

wenngleich damit Wechsel der Anteilseigner einhergehen. Da die Ergänzungstatbestände dieses Ziel (Verhinderung von Umgehungsgestaltungen) verfolgen, widerspricht die Differenzierung zwischen börsennotierten und nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften nicht dem vom Gesetzgeber festgelegten Gesetzesziel. Notwendig ist aber, dass die vorgenommene Differenzierung sachlich auf ihren Rechtfertigungsgrund begrenzt wird. Diesem Erfordernis ist der Gesetzgeber insofern nachgekommen, als die Börsenklausel den sachlichen Anwendungsbereich auf diesen Zweck begrenzt („[…] soweit der Anteilsübergang auf Grund eines Geschäfts an diesem Markt […] erfolgt“[519]). Es werden somit nicht börsennotierte Kapitalgesellschaften per se von der Besteuerung ausgenommen.

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass sich im konkreten Fall börsennotierte und nicht börsennotierte Kapitalgesellschaften zwar in einer rechtlich, aber nicht tatsächlich vergleichbaren Situation befinden. Die vom Gesetzgeber vorgenommene

[519] Vgl. Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes vom 12. Mai 2021, BGBl. I 2021, 986.

Differenzierung ist nicht willkürlich, sondern beruht auf rational nachvollziehbaren Gründen, die mit dem Gesetzesziel vereinbar sind. Somit stellt die Vorschrift in § 1 Abs. 2c GrEStG zwar eine Begünstigung i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV dar, die jedoch nicht selektiv ist. Es liegt demnach kein Verstoß gegen das Verbot staatlicher Beihilfen vor.

c) Selektivität bei steuerlichen Einzelbeihilfen

Zwar bereitet die Selektivitätsprüfung bei allgemeinen Steuergesetzen regelmäßig die größten Schwierigkeiten. Gleichwohl ergeben sich bei Einzelmaßnahmen der Steuerverwaltung ebenfalls komplexe Fragestellungen. Steuerliche Einzelbeihilfen sind aber insoweit „beherrschbar", als sie einer klassischen Subvention näherkommen und insofern eher vom Anwendungsbereich des Art. 107 Abs. 1 AEUV umfasst sind.

(1) Zur sog. Selektivitätsvermutung bei steuerlichen Einzelbeihilfen

Aus verfahrensrechtlicher Sicht stellt sich vorab die Frage, ob bei Einzelbeihilfen eine sog. Selektivitätsvermutung greift, mit

der Konsequenz, dass das Vorliegen einer Begünstigung die Selektivität indizieren würde. In diesem Fall müsste der betreffende Mitgliedstaat diese Vermutung widerlegen. Die Rechtsprechung[520] und die *Kommission*[521] sehen eine Selektivitätsvermutung unter zwei Voraussetzungen, nämlich dass die fragliche Maßnahme eine Einzelbeihilfe darstellt (und nicht eine Beihilferegelung) und dass sie dem betroffenen Unternehmen einen Vorteil gewährt. Die Vermutung gelte unabhängig davon, ob es auf dem betroffenen Markt oder den betroffenen Märkten Wirtschaftsteilnehmer gibt, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden.[522]

---

520 Kürzlich bestätigt in der Rechtssache FIAT durch *EuG*, Urt. v. 24.09.2019 – T-755/15 und T-759/15 (*Luxemburg/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:670, Rn. 339; siehe auch *EuGH*, Urt. v. 04.06.2015 – C-15/14 P (*Kommission/MOL),* ECLI:EU:C:2015:362, Rn. 60; Urt. v. 30.06.2016 – C-270/15 P (*Belgien/Kommission),* ECLI:EU:C:2016:289, EuZW 2016, 709, Rn. 49.

521 *Europäische Kommission*, Beschluss v. 21.10.2015 – C(2015) 7152, SA.38375 (*FIAT)*, Rn. 218; Beschluss v. 30.08.2016 – C(2016) 5605, SA.38373 (*Apple)*, Rn. 224; Beschluss v. 21.10.2015 – C(2015) 7143, SA.38374 (*Starbucks)*, Rn. 254.

522 *EuG*, Urt. v. 24.09.2019 – T-755/15 und T-759/15 (*Luxemburg/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:670, Rn. 333; Urt. v. 13.12.2017 – T-314/15 (*Griechenland/Kommission),* ECLI:EU:T:2017:903, Rn. 79.

Diese Selektivitätsvermutung ist m.E. nicht mit den gesetzlichen Vorgaben (Art. 107 Abs. 1 AEUV) vereinbar. Grundsätzlich obliegt es unstreitig der *Kommission*, in ihrem Beschluss den Beweis für das Vorliegen einer Beihilfe zu erbringen.[523] Das schließt auch das Vorliegen der Selektivität ein, sodass die Beweislast bei der *Kommission* liegt, es sei denn, es liegt eine Beweislastumkehr vor. Da das Beihilfenrecht keine gesetzliche Beweislastumkehr enthält, müssen besondere Gründe vorliegen, die eine Umkehr der allgemeinen Beweislastregeln rechtfertigen. Eine Rechtfertigung könnte sein, dass die beweisbelastete Partei den Beweis nicht oder nur unter unverhältnismäßigen Umständen erbringen kann. Dies ist insbesondere der Fall, wenn eine Partei nur über unzureichende Informationen verfügt, weil die zu beweisenden Tatsachen in der Sphäre ihres Prozessgegners liegen. Eine Beweislastumkehr kann nur dann vorliegen, wenn es der beweisbelasteten Partei

[523] Vgl. in diesem Sinne *EuG*, Urt. v. 24.09.2019 – T-760/15, T-636/16 (*Niederlande/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:669, Rn. 194; Urt. v. 25.05.2015 – T-305/13 (*SACE und Sace BT/Kommission),* ECLI:EU:T:2015:435, Slg. 2015, II-0000, Rn. 95; Urt. v. 12.09.2007 – T-68/03 (*Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Kommission),* ECLI:EU:T:2007:253, Rn. 34.

insgesamt nicht möglich oder nicht zumutbar ist, den Beweis zu erbringen.

Anhand dieses Maßstabs müsste es der *Kommission* nicht möglich oder nicht zumutbar sein, die Selektivität bei steuerlichen Einzelbeihilfen nachzuweisen. Im Hinblick auf die Informationsbeschaffung gibt es dafür keine Gründe, weil die Mitgliedstaaten bereits gem. Art. 4 Abs. 3 EUV verpflichtet sind, mit der *Kommission* zusammenzuarbeiten und ihr alle zur Erfüllung ihrer Verpflichtungen aus dieser Verordnung erforderlichen Informationen bereitzustellen. Die Informations- und Mitwirkungspflichten werden ferner gem. Art. 5 und Art. 9 VerfahrensVO konkretisiert. Der mangelnde Zugang an relevante Informationen kann somit nicht eine Beweislastumkehr rechtfertigen. Auch darüber hinaus ist nicht ersichtlich, dass der Nachweis der Selektivität einer steuerlichen Einzelbeihilfe in die Sphäre des entsprechenden Mitgliedstaates fallen würde. Zwar hat die Verwaltung des jeweiligen Mitgliedstaates die konkrete Einzelbeihilfe gewährt. Das schließt aber eine nachträgliche Überprüfung nicht aus, da die

Mitgliedstaaten weitreichende Mitwirkungspflichten haben (Art. 4 Abs. 3 EUV).

Obwohl die *Kommission* eine Selektivitätsvermutung unter den genannten Voraussetzungen annimmt, hat sie z.B. in der mündlichen Verhandlung in der Rechtssache „FIAT“ ausgeführt, dass sie die Selektivität des fraglichen Vorteils im angefochtenen Beschluss in mehrfacher Hinsicht nachgewiesen habe.[524] Daraus folgt, dass auch die *Kommission* nicht vorträgt, ihr sei ein Nachweis der Selektivität nicht möglich oder nicht zumutbar. Es gibt deshalb keinen Grund, von der grundsätzlichen Beweislastverteilung des Art. 107 Abs. 1 AEUV abzuweichen. Insofern bleibt es bei dem Grundsatz, dass die *Kommission* den Beweis für das Vorliegen einer Beihilfe, einschließlich der Selektivität, erbringen muss.

(2) Hauptanwendungsfall: Tax Rulings

In der Vergangenheit hat sich die *Kommission* vor allem mit Tax Rulings beschäftigt. Diese verbindlichen Steuerauskünfte

[524] *EuG*, Urt. v. 24.09.2019 – T-755/15 und T-759/15 (*Luxemburg/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:670, Rn. 337.

stellen den Hauptanwendungsfall bezüglich der Selektivität von steuerlichen Einzelbeihilfen dar.[525] Zu den „prominenten" Fällen[526] zählen die Verfahren der Konzerne Amazon[527], Apple[528], Starbucks[529], FIAT[530], Nike[531] und Engie[532].

[525] Vgl. hierzu *Götz*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, H. III. Rn. 138 ff; *Jaeger*, EStAL 2015, 345; *Rossi-Maccanico*, EStAL 2015, 371; *Jochum*, ZRP 2015, 115; *Nicolaides*, EStAL 2016, 416; *M. Lang*, IStR 2015, 369; *Soltész*, BB 2019, 1687; zum Informationsaustausch bei Tax Rulings vgl. *Czakert*, IStR 2016, 985; zu den Entscheidungsspielräumen der deutschen Finanzverwaltung vgl. *Trencsik/Thiede*, StuW 2018, 170.

[526] Vgl. dazu *Linn*, IStR 2015, 114; *Jaeger*, EuZW 2020, 18.

[527] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 04.10.2017 – C(2017) 6740, SA.38944 (*Amazon)*; *EuG*, Urt. v. 12.05.2021 – T-816/17 und T-318/18 (*Luxemburg/Kommission),* ECLI:EU:T:2021:251.

[528] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 30.08.2016 – C(2016) 5605, SA.38373 (*Apple)*; *EuG*, Urt. v. 15.07.2020 – T-778/16 und T-892/16 (*Irland/Kommission),* ECLI:EU:T:2020:338; dazu *Stuart*, EStAL 2017, 209.

[529] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 21.10.2015 – C(2015) 7143, SA.38374 (*Starbucks)*; *EuG*, Urt. v. 24.09.2019 – T-760/15, T-636/16 (*Niederlande/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:669.

[530] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 21.10.2015 – C(2015) 7152, SA.38375 (*FIAT)*; *EuG*, Urt. v. 24.09.2019 – T-755/15 und T-759/15 (*Luxemburg/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:670.

[531] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 01.07.2019 – C(2019) 226/04, SA.51284 (*Nike)*; anhängig unter *EuG*, T-648/19 (*Nike European Operations Netherlands und Converse Netherlands/Kommission)*.

[532] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 20.06.2018 – C(2018) 3839, SA.44888 (*Engie)*; siehe dazu *EuG*, Urt. v. 12.05.2021 – T-525/18 und T-516/18 (*Luxemburg und ENGIE Global LNG Holding u.a./Kommission),* ECLI:EU:T:2021:251.

Gegenstand der genannten Verfahren und Anlass aus Sicht der *Kommission* für ein Beihilfeprüfverfahren war die von dem jeweiligen Mitgliedstaat eingeräumte Möglichkeit, die Steuerbemessungsgrundlage auf der Basis eines verbindlichen Steuervorbescheides zu reduzieren. Die *Kommission* betont aber stets, dass Steuervorbescheide grundsätzlich kein Problem darstellen, „wenn sie lediglich bestätigen, dass steuerliche Vereinbarungen zwischen verschiedenen Unternehmen einer Unternehmensgruppe mit den einschlägigen Steuervorschriften im Einklang stehen“[533].

Bei Tax Rulings stellt sich das Problem, dass der Sinn dieser Steuervorbescheide „auf den Kopf gestellt“ wird. Sowohl der Steuerpflichtige als auch die Finanzverwaltung versuchen nämlich durch dieses Instrument Rechtssicherheit herzustellen. Wie soll aber Rechtssicherheit entstehen, wenn jeder Steuervorbescheid eine potenzielle Beihilfe darstellt? Solange der verbindliche Vorbescheid nicht notifiziert ist, schwebt das Damoklesschwert der Beihilfe über diesem Bescheid. Ein

[533] *Europäische Kommission*, Pressemitteilung v. 07.03.2019 – IP/19/1591 (*Staatliche Beihilfen: Kommission nimmt steuerliche Behandlung von Huhtamäki in Luxemburg genauer unter die Lupe)*.

Instrument, das Rechtssicherheit erzeugen soll, bewirkt das Gegenteil.[534]

Gleichwohl ist anzuerkennen, dass ein Steuervorbescheid nicht per se vom Beihilfenrecht ausgeschlossen werden darf. Grund dafür ist der u.U. fehlende Interessengegensatz zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt. Im internationalen Wettbewerb um Investoren, insbesondere um die damit einhergehenden Arbeitsplätze, kann die Finanzverwaltung dazu neigen, steuerliche Bedingungen zu akzeptieren, die sie möglicherweise nicht mit anderen Steuerpflichtigen akzeptieren würde. Folglich muss auch dieses Instrument dem Beihilfenregime unterliegen. Damit der Zweck des verbindlichen Vorbescheids aber nicht vollständig entfällt, muss die Beihilfenkontrolle einschränkend erfolgen.

Es ist eine Abwägung zwischen der Verlässlichkeit der Rechtsordnung einerseits und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung andererseits vorzunehmen. Ersteres sollte im konkreten Fall der Vorbescheide grundsätzlich vorgezogen

[534] Zu Recht kann dies als „verkehrte Welt“ bezeichnet werden, vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 203.

werden, da die Rechtssicherheit jedem als rechtsstaatliches Allgemeingut zusteht und den Sinn des Steuervorbescheids darstellt. Erst wenn der Steuervorbescheid eine Vereinbarung enthält, die unter keinem Blickwinkel nachvollziehbar erscheint, ist dies nicht mehr durch Gründe der Rechtssicherheit zu rechtfertigen, weil der Grundsatz der Rechtssicherheit nicht den Sinn hat, einen rechtswidrigen Zustand zu verfestigen. Durch die Verlässlichkeit der Rechtsordnung soll erreicht werden, dass der Bürger staatliches Handeln vorhersehen kann und nicht zum Objekt einer für ihn willkürlich erscheinenden staatlichen Gewalt degradiert wird.[535]

(3) Die Ermittlung der Selektivität bei steuerlichen Einzelbeihilfen

Nachdem auf die Beweislastverteilung und den Hauptanwendungsfall bei steuerlichen Einzelbeihilfen eingegangen wurde, stellt sich in materiell-rechtlicher Hinsicht die Frage nach der Ermittlung der Selektivität. Wie bei

[535] *Grzeszick*, in: Maunz/Dürig (Hrsg.), GG, Art. 20 Rn. 50.

Steuergesetzen ist diese getrennt von der Frage der Begünstigung zu prüfen und festzustellen.

(a) Selektivitätsmaßstab: Abweichende Behandlung trotz vergleichbarer Situation

Bei steuerlichen Einzelbeihilfen muss zunächst nachgewiesen werden, dass dem Steuerpflichtigen ein Vorteil durch einen Steuerbescheid gewährt wurde. Steht dieser Vorteil fest, stellt sich die Frage nach der Selektivität. Ein *selektiver* Vorteil in Form einer Einzelbeihilfe liegt vor, wenn die – durch den Vorteil zum Ausdruck kommende – Differenzierung im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen nicht gerechtfertigt ist. Dabei ist ein Vergleich zu solchen Steuerpflichtigen vorzunehmen, die sich im Hinblick auf das mit der steuerlichen Regelung, auf der der Steuerbescheid basiert, in einer vergleichbaren Situation befinden. Bei steuerlichen Einzelbeihilfen entspricht die Selektivitätsprüfung deshalb partiell der Selektivitätsprüfung bei allgemeinen Beihilfenregelungen.

(i) Ausgangspunkt: Zielsetzung der steuerlichen Regelung

In erster Linie ist zu berücksichtigen, dass auch bei der Selektivitätsprüfung von Einzelmaßnahmen das nationale Steuersystem der Ausgangspunkt – nicht der Gegenstand – der Selektivitätsprüfung ist. Die Auslegung des nationalen Steuerrechts liegt im Zuständigkeits- und Kompetenzbereich der Mitgliedstaaten; bei Steuervorbescheiden konkret bei den Finanzverwaltungen. Ihre Entscheidungen unterliegen der gerichtlichen Kontrolle. Vor diesem Hintergrund ist es nicht die Aufgabe der *Kommission*, bei Auslegungsfragen im nationalen Steuerrecht, die auch bei methodengerechter Bewältigung im üblichen rechtswissenschaftlichen Diskussionsrahmen zu verschiedenen Ergebnissen führen können, ihre Auslegung an die Stelle derjenigen der nationalen Finanzverwaltungen zu setzen.

Deshalb ist es verfehlt, die Anwendung des nationalen Steuerrechts bei einem Steuervorbescheid im Hinblick auf ihre „Richtigkeit“ zu überprüfen. Das nationale Steuersystem und die Anwendung im Steuerverfahren sind aus unionsrechtlicher

Sicht zu respektieren. Gleichwohl gilt diese unionsrechtliche „Zurückhaltung“ nicht grenzenlos. Auch ein Steuervorbescheid kann einen selektiven Vorteil und im Ergebnis eine rechtswidrige Beihilfe darstellen, wenn er dieses Instrument zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung missbraucht, um das Beihilfeverbot gem. Art. 107 Abs. 1 AEUV zu umgehen. Dies kann m.E. insbesondere der Fall sein, wenn sich die Rechtsanwendung im Rahmen des Steuervorbescheids nicht auf anerkannte methodische Grundsätze zurückführen lässt und deshalb objektiv willkürlich erscheint.

i. Zur Maßgeblichkeit des Fremdvergleichsgrundsatzes und der OECD-Richtlinien

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob ein Steuerbescheid deshalb als selektiv einzustufen ist, weil der Fremdvergleichsgrundsatz bzw. die OECD-Richtlinien entweder nicht oder nicht „richtig“ angewendet wurden. Der Fremdvergleichsgrundsatz besagt, dass sich die Bedingungen eines Rechtsgeschäfts zwischen verbundenen Vertragsparteien nicht von jenen unterscheiden dürfen, die bei einem

Rechtsgeschäft zwischen unabhängigen Unternehmen festgelegt werden würden.[536] Anders formuliert ist danach zu fragen, ob eine Abweichung vom Arm's-Length-Prinzip als objektiv willkürlich einzustufen ist, mit der Konsequenz, dass dies als Kriterium zur Bestimmung eines selektiven Vorteils heranzuziehen und § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG unionsrechtlich geboten wäre.[537] In dieser Generalität ist dies aus verschiedenen Gründen abzulehnen.[538]

Erstens ist der Fremdvergleichsgrundsatz ein unbestimmter Beurteilungsmaßstab.[539] Sein Inhalt hängt von verschiedenen, im nationalen Recht zu konkretisierenden Faktoren ab.

[536] Im deutschen Recht ist dieser Grundsatz in § 1 AStG kodifiziert, vgl. dazu *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), Außensteuergesetz, § 1 Rn. 83 ff; auf multinationaler Ebene gelten die Richtlinien der OECD als Orientierungshilfe, vgl. *OECD*, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, idgF, zum 16.09.2020 abrufbar unter https://doi.org/10.1787/tpg-2010-en; in diesem Zusammenhang siehe auch *Linn*, IStR 2015, 114, (117).

[537] In der Rechtssache Starbucks hat das EuG der Kommission zugestanden, den Fremdvergleichsgrundsatz im Rahmen der Prüfung anzuwenden, vgl. *EuG*, Urt. v. 24.09.2019 – T-760/15, T-636/16 (*Niederlande/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:669, Rn. 160.

[538] Gl.A. *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 1. Teil, G., Art. 107 Rn. 84; *Andresen*, in: Gosch/Schnitger/Schön (Hrsg.), Festschrift für Jürgen Lüdicke, 13, zum Fremdvergleich als relativer Abgrenzungsmaßstab; *Linn*, IStR 2015, 114.

[539] Vgl. *Schamell*, ISR 2019, 28, (30).

Konsequenterweise gibt es deshalb auch nicht *die* Fremdvergleichsmethode, sondern unterschiedliche Arten, die hypothetischen Bedingungen zwischen fremden Dritten zu ermitteln. Selbst wenn man sich nur auf die OECD-Standards konzentriert, gibt es auch hier fünf unterschiedliche Fremdvergleichsmethoden.[540] Im Einzelfall kann es mitunter nicht eindeutig sein, welche der verschiedenen Methoden dem Verhalten zwischen fremden Dritten am nächsten kommt.

Zweitens würde eine schlichte Abweichung bedeuten, dass es dem Beurteilungsspielraum der *Kommission* obliegt, welche der möglichen Fremdvergleichsmethoden die „beste" ist und in der Folge ihre Auslegung an die Stelle derjenigen der nationalen Finanzverwaltungen setzen. Das wäre problematisch, weil damit die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten unverhältnismäßig eingeschränkt werden würde. Wie bei Steuergesetzen muss den Mitgliedstaaten auch bei Verwaltungshandlungen ein

[540] Das sind die Preisvergleichsmethode, die Kostenaufschlagsmethode, die Wiederverkaufspreismethode, die transaktionsbezoge Nettomargenmethode und die Gewinnaufteilungsmethode, vgl. dazu *Linn*, IStR 2015, 114, (119); *Schamell*, ISR 2019, 28, (30).

umfangreicher Beurteilungs- und Ermessensspielraum zugestanden werden.

Aus der Rechtsprechung des *EuGH* ist m.E. nicht abzuleiten, dass dieser die OECD-Richtlinien als Referenzrahmen anerkannt habe. Zwar könnte dies auf den ersten Blick aus der Rechtssache „Forum 187“ folgen, weil dort in der Tat die OECD-Richtlinien als Referenzsystem herangezogen wurden.[541] Dieser Umstand ist aber dem Einzelfall geschuldet, sodass keine allgemeinen Rückschlüsse daraus gezogen werden können. Der betreffende Mitgliedstaat – Belgien – hat nämlich in seinem innerstaatlichen Recht selbst auf die OECD-Richtlinien verwiesen. Somit ist es in dieser Konstellation konsequent, dass dieser Maßstab auch im Rahmen des Referenzsystems beibehalten wird.

Daraus folgt, dass die festgestellte Abweichung von einer geeigneten Fremdvergleichsmethode nicht den Schluss auf eine selektive Behandlung zulässt. Vielmehr kann es mehrere

[541] *EuGH*, Urt. v. 22.06.2006 – verb. Rs. C-182/03 u. C-217/03 (*Belgien/Kommission u. Forum 187/Kommission),* ECLI:EU:C:2006:416, Slg. 2006, I-05479, Rn. 94 ff.

vertretbare Ansätze für die Ermittlung der Bedingungen zwischen fremden Dritten geben. Die Grenze zur Willkür ist erst dann überschritten, wenn die nationale Finanzverwaltung eine offenkundig ungeeignete Berechnungsmethode wählt, die unter keinem Gesichtspunkt nachvollziehbar erscheint. Dafür genügt es nicht, dass die *Kommission* darlegt, dass eine andere Fremdvergleichsmethode geeigneter ist. Vielmehr muss die *Kommission* nachweisen, dass die zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung zugrunde gelegte Methode unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls von vornherein ungeeignet ist, dem Fremdvergleichsgrundsatz gerecht zu werden. Die *Kommission* kann diesbezüglich einen großzügigen Rahmen (Erwartungsbereich) definieren, in dem sich die Ergebnisse der Fremdvergleichsmethode bewegen dürfen. Eine selektive Behandlung liegt dann erst vor, wenn die Berechnungsmethode zu Werten führt, die außerhalb dieses Erwartungsbereichs liegen.[542]

Die *Kommission* konkretisiert die steuerliche Bevorzugung insofern, als diese beispielsweise vorliege, „wenn die

[542] *Schamell*, ISR 2019, 28, (31).

Steuerbehörde eine Verrechnungspreisvereinbarung akzeptiert, die nicht dem Arm's Length-Grundsatz entspricht, weil die durch den Vorbescheid bestätigte Methode ein Ergebnis hervorbringt, das von einem zuverlässigen Näherungswert für ein marktbasiertes Ergebnis abweicht“[543]. Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang, dass die *Kommission* einen konkreten, objektiv nachvollziehbaren Bezug herstellt, nämlich zum Arm's Length-Prinzip[544]. Diese konkrete Bezugnahme ist am Maßstab der Rechtssicherheit positiv zu würdigen; insbesondere deshalb, weil die ersten beiden Regeltatbestände in der Bekanntmachung der *Kommission*[545] keine objektiv nachvollziehbaren Kriterien enthalten.

Gleichwohl würde es der Komplexität der Unternehmensbesteuerung nicht gerecht werden, wenn eine

[543] *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 19.07.2016 – ABl. 2016 C 262, 1 (*Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV)*, Rn. 174 lit. c.

[544] Vgl. zum Arm's Length-Prinzip im Zusammenhang mit Tax Rulings und der Verwaltungspraxis der Kommission jeweils *Todhe*, EStAL 2019, 249; *Rapp*, EuZW 2019, 437; *Bartosch*, BB 2015, 34; *Gonzalez*, EStAL 2016, 556.

[545] Vgl. dazu *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 19.07.2016 – ABl. 2016 C 262, 1 (*Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV)*, Rn. 174 lit. a und lit. b.

Abweichung in einem Steuervorbescheid von den OECD-Guidelines[546] zum Arm’s Length-Prinzip automatisch zu einem selektiven Vorteil führen würde. Diesen Gedanken scheint die *Kommission* zu teilen, indem sie es nicht bei einer schlichten Abweichung belässt, sondern die Art und Weise der Abweichung vom Arm’s Length-Prinzip weiter konkretisiert. So soll die Abweichung insofern vorliegen, als „die durch den Vorbescheid bestätigte Methode ein Ergebnis hervorbringt, das von einem zuverlässigen Näherungswert für ein marktbasiertes Ergebnis abweicht“[547]. Maßgeblich soll demnach das „marktbasierte Ergebnis“ sein. In der Rechtssache „Starbucks“ hat die *Kommission* mehrmals festgestellt, dass Vereinbarungen innerhalb des Konzerns sich nicht einem marktbasierten Ergebnis annähern, ohne (abstrakt) die zugrundeliegenden Kriterien zu definieren.[548] Im Einzelnen greift die *Kommission*

[546] *OECD*, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, idgF, zum 16.09.2020 abrufbar unter https://doi.org/10.1787/tpg-2010-en.
[547] *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 19.07.2016 – ABl. 2016 C 262, 1 (*Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV)*, Rn. 174 lit. c.
[548] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 21.10.2015 – C(2015) 7143, SA.38374 (*Starbucks)*, Rn. 285, 334, 341, 358 f.

in dem Beschluss die Klassifizierung der Starbucks Manufacturing BV[549] als „low-risk toll manufacturer" und die Berechnung der Lizenzzahlungen an.[550] Eine deduktive Auseinandersetzung enthält der Beschluss aber im Zusammenhang mit dem „marktbasierten Ergebnis" nicht.

Ferner soll ein selektiver Vorteil anzunehmen sein, wenn dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt wird, „auf alternative, indirektere Methoden zur Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns zurückzugreifen, bei denen beispielsweise festgelegte Margen für eine Methode des erhöhten Selbstkostenpreises („COST-Plus"-Methode) oder eine Wiederverkaufspreismethode zur Bestimmung eines angemessenen Transferpreises herangezogen werden, obwohl direktere Methoden zur Verfügung stehen"[551]. Auf dieser Grundlage hat die *Kommission* in dem Verfahren „FIAT" einen

[549] Diese Gesellschaft ist für die Kaffeeröstung und bestimmte Supply Chain-Funktionen sowie für den Vertrieb bestimmter Nicht-Kaffeeprodukte zuständig.

[550] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 21.10.2015 – C(2015) 7143, SA.38374 (*Starbucks)*, Rn. 151 ff.

[551] *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 19.07.2016 – ABl. 2016 C 262, 1 (*Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV)*, Rn. 174 lit. c.

selektiven Vorteil mit dem Argument hergeleitet, dass die Preisvergleichsmethode (sog. CUP-Methode[552]) aus den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien[553] direkter sei und somit eine verlässlichere Annäherung an ein Marktergebnis ermögliche.[554]

Im Ansatz nicht zutreffend ist m.E. bereits, dass die *Kommission* die aus ihrer Sicht „beste" Verrechnungspreismethode ermittelt und diese dann als einzige beihilfekonforme Methode ansieht. Die Aufgabe der *Kommission* besteht vielmehr darin, den Steuervorbescheid im Hinblick auf einen Missbrauch[555] zu überprüfen, d.h. ob die Vereinbarung objektiv willkürlich und damit zur Umgehung des Beihilfeverbots dient. Außerdem ist der Fremdvergleichsgrundsatz grundsätzlich nur dann

552 Comparable Uncontrolled Price Method.

553 Vgl. *OECD*, Transfer Pricing Methods, zuletzt abgerufen am 15.09.2020 unter www.oecd.org/ctp/tp: „The CUP method compares the pricecharged for property or services transferred in a controlled transaction to the price charged for property or services transferred in a comparable uncontrolled transaction in comparable circumstances. If there is any difference between the two prices, this may indicate that the conditions of the commercial and financial relations of the associated enterprises are not arm's length, and that the price in the uncontrolled transaction may need to be substituted for the price in the controlled transaction".

554 *Europäische Kommission*, Beschluss v. 21.10.2015 – C(2015) 7152, SA.38375 (*FIAT)*, Rn. 245.

555 Für eine Missbrauchskontrolle plädiert ebenfalls *Jaeger*, EuZW 2020, 18.

heranzuziehen, wenn er nach dem nationalen Steuerrecht geboten ist. Denn der Maßstab ist stets das nationale Steuerrecht und nicht ein übergeordneter unionsrechtlicher Maßstab. Insofern ist eine Prüfung anhand eines „autonomen" Fremdvergleichsgrundsatzes abzulehnen. Die Mitgliedstaaten sind nicht – insbesondere nicht aufgrund von Art. 107 Abs. 1 AEUV – zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes verpflichtet.[556] Dies folgt bereits daraus, dass die Bestimmung der Besteuerungsgrundlagen und die Verteilung der Steuerbelastung auf die unterschiedlichen Produktionsfaktoren und Wirtschaftssektoren mangels einer einschlägigen Unionsregelung in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen.[557] Sofern das nationale Steuerrecht keine Implementierung des Fremdvergleichsgrundsatzes vorsieht, kann ein Steuerbescheid deshalb auch nicht nach diesem Maßstab im Hinblick auf eine rechtswidrige Beihilfe beurteilt

[556] *EuG*, Urt. v. 15.07.2020 – T-778/16 und T-892/16 (*Irland/Kommission),* ECLI:EU:T:2020:338, Rn. 221; a.A. *Europäische Kommission*, Beschluss v. 30.08.2016 – C(2016) 5605, SA.38373 (*Apple)*, Rn. 229 ff.

[557] *EuGH*, Urt. v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P (*Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich),* ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 97; *EuG*, Urt. v. 15.07.2020 – T-778/16 und T-892/16 (*Irland/Kommission),* ECLI:EU:T:2020:338, Rn. 222.

werden. Die *Kommission* ist beim gegenwärtigen Entwicklungsstand des Unionsrechts deshalb nicht befugt, eigenständig die sogenannte „normale" Besteuerung eines integrierten Unternehmens ohne Rücksicht auf das nationale Steuerrecht zu bestimmen.[558] Das gilt auch hinsichtlich des Fremdvergleichsgrundsatzes.

ii. Zur Maßgeblichkeit von Ermessen der Finanzbehörde

Im Rahmen der Selektivität ist nach dem hier vertretenen Prüfungsansatz zu differenzieren, je nachdem, ob der wirtschaftliche Vorteil im Rahmen einer ermessenfreien Entscheidung oder einer Ermessensentscheidung gewährt worden ist.

Sofern die Finanzverwaltung auf Rechtsfolgenseite kein Ermessen hat und auf dieser Grundlage einen Steuervorbescheid erlässt, ist diese Maßnahme grundsätzlich nicht selektiv. Das folgt daraus, dass in diesem Fall auch andere Steuerpflichtige

[558] *EuG*, Urt. v. 15.07.2020 – T-778/16 und T-892/16 (*Irland/Kommission),* ECLI:EU:T:2020:338, Rn. 223.

ein entsprechendes Verwaltungshandeln bewirken können. Denn die Finanzverwaltung wendet schlichtweg das jeweilige Steuergesetz an. Das Handeln an sich kann nicht selektiv sein, wenn es vom Gesetz so vorgesehen ist. In diesen Fällen kann aber möglicherweise das Steuergesetz selbst selektiv sein. Denn wenn die Anwendung eines Steuergesetzes (ohne Ermessensspielraum) zu einer selektiven Behandlung eines Steuerpflichtigen führt, liegt das Problem nicht in der Anwendung (Einzelbeihilfe), sondern in der Grundlage für diese Anwendung (Beihilferegelung). Diese Prüfung ist aber strikt von der Prüfung der Einzelbeihilfe zu trennen.

Es kann in dieser Konstellation ausnahmsweise nur dann zur Bejahung der Selektivität kommen, wenn die Grenze zur Willkür überschritten wird. Erforderlich ist dafür, dass der Steuervorbescheid nicht auf Grundlage eines (ermessenfreien) Steuergesetzes erlassen wurde. Diese Prüfung umfasst nicht, ob das konkrete Steuergesetz „richtig“ angewendet worden ist oder ob eine andere, „bessere“ Anwendung möglich gewesen wäre. Es muss dem Mitgliedstaat vielmehr nachgewiesen werden, dass die steuerliche Behandlung, die in dem Steuervorbescheid

verbindlich zugesagt wird, rational nicht nachvollziehbar ist. Es ist m.E. an dieser Stelle eine übergeordnete Plausibilitätskontrolle geboten, um einen Missbrauch zu vermeiden. Ein derartiger Missbrauch wird in der Praxis in den seltensten Fällen nachzuweisen sein. Das entspricht aber nach meinem Dafürhalten auch dem Verhältnis der Beihilfenkontrolle im Steuerrecht. Der *Kommission* ist in ihrer kleinteiligen Auseinandersetzung mit einzelnen Tax Rulings eindeutig entgegenzutreten. Es gibt für diese Art der Beihilfenkontrolle m.E. weder einen Anlass noch eine rechtliche Grundlage im Rahmen des Art. 107 Abs. 1 AEUV.

Sofern der Finanzverwaltung auf Rechtsfolgenseite ein Ermessen zusteht, ist ein wesentlich strengerer Maßstab anzulegen. Das resultiert daraus, dass es nicht in der Hand der einzelnen Finanzbehörde liegen darf, ob ein wirtschaftlicher Vorteil gewährt wird. Auch hier gilt aber wieder, dass das Steuergesetz selbst selektiv sein kann. Das ist z.B. der Fall, wenn es eine steuerliche Vergünstigung in das freie Ermessen der Behörde stellt. In diesem Fall liegt die selektive Behandlung durch ein solches Steuergesetz auf der Hand.

Denkbar ist aber auch, dass das Steuergesetz selbst nicht selektiv ist, weil es das auf Rechtsfolgenseite liegende Ermessen an objektive Tatbestandsmerkmale knüpft, die einem übergeordneten steuerrechtlichen Prinzip folgen – etwa dem Prinzip der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit. Sofern die Behörde im Einzelfall das Ermessen willkürlich ausübt, kann auch das Verwaltungshandeln selektiv sein.

Der praktische Anwendungsbereich dürfte hierbei aber begrenzt sein. Die deutschen Finanzbehörden haben die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben (§ 85 Satz 1 AO). Ein Ermessen besteht insoweit nicht. Hingegen hat die Finanzverwaltung ein Ermessen im Rahmen der Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung und der vorläufigen Steuerfestsetzung (§§ 164, 165 AO), der Duldungs- und Haftungsbescheide (§ 191 AO), der Prüfungsanordnungen (§§ 193, 196 AO), der Billigkeitsmaßnahmen und Erlassentscheidungen (§§ 163, 227 AO), der Auswahl unter mehreren Gesamtschuldnern (§ 44 AO) und der Maßnahmen der Vollstreckung (§§ 249 ff. AO).

Soweit es in diesen Fällen zu einer Begünstigung kommen kann, ist eine selektive Behandlung zumindest möglich. Aufgrund der Konzentration der *Kommission* auf Verrechnungspreise und Lizenzgebühren bei grenzüberschreitend tätigen Konzernen, z.B. Apple[559] oder Amazon[560], sind derartige Verfahren bislang noch nicht rechtsanhängig.

(ii) Unterschiedliche Behandlung im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen im Hinblick auf das mit der Regelung verfolgte Ziel

In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob eine im Hinblick auf das mit der Regelung verfolgte Ziel nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung vorliegt. Diese Prüfung entspricht im Wesentlichen der Selektivitätsprüfung bei Beihilferegelungen, sodass auf diese verwiesen werden kann. Da die Selektivität nicht abstrakt, d.h. ohne Bezug zu Vergleichssubjekten,

---

[559] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 30.08.2016 – C(2016) 5605, SA.38373 (*Apple)*; *EuG*, Urt. v. 15.07.2020 – T-778/16 und T-892/16 (*Irland/Kommission),* ECLI:EU:T:2020:338.
[560] *Europäische Kommission*, Beschluss v. 04.10.2017 – C(2017) 6740, SA.38944 (*Amazon)*.

feststellbar ist, muss ein Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen hergestellt werden. Diese Steuerpflichtigen müssen sich in einer ähnlichen Sach- und Rechtslage befinden. Sofern trotz dieser Vergleichbarkeit durch den Steuerbescheid eine Differenzierung zu Gunsten eines Steuerpflichtigen vorgenommen wird, liegt eine *selektive* Begünstigung vor.

In diesem Kontext vertritt die *Kommission* die Rechtsauffassung, dass ein selektiver Vorteil anzunehmen sei, wenn „Vorbescheide von anderen Unternehmen in ähnlicher Rechts- und Sachlage nicht in Anspruch genommen werden können“[561]. Dies sei beispielweise der Fall, „wenn manche Unternehmen, die Transaktionen mit verbundenen Unternehmen tätigen, solche Verwaltungsentscheidungen im Gegensatz zu einer vorab festgelegten Kategorie von Unternehmen nicht in Anspruch nehmen können“[562]. Dem ist

[561] *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 19.07.2016 – ABl. 2016 C 262, 1 (*Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV)*, Rn. 174 lit. b.

[562] *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 19.07.2016 – ABl. 2016 C 262, 1 (*Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV)*, Rn. 174 lit. b Fn. 257; mit Verweis auf Beschluss v. 24.06.2003 – K(2003) 1868 (*Beglische Steuerregelung zugunsten US-amerikanischer Verkaufsgesellschaften)*, Rn. 56 - 62.

zuzustimmen, soweit der Ausschluss von bestimmten Unternehmen nicht durch das Steuergesetz selbst begründet ist, weil es auf die entsprechenden Unternehmen nicht anwendbar ist. Beispielsweise ist § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG nicht auf Personengesellschaften anwendbar, sodass eine verbindliche Auskunft (§ 89 AO) für eine Kapitalgesellschaft, die diese Vorschrift anwendet, keinen selektiven Vorteil zu Lasten einer Personengesellschaft begründet. Zwar ist es einer Personengesellschaft nicht möglich, einen Steuervorbescheid auf dieser Grundlage einzuholen. Dies ist jedoch in der Vorschrift (§ 8b Abs. 1 Satz 1 KStG) selbst und nicht durch einen (willkürlichen) Ausschluss der Finanzverwaltung begründet.

Im Rahmen der Vergleichbarkeit von Steuerpflichtigen sind sowohl subjektive als auch objektive Merkmale einzubeziehen. Maßgeblich ist, ob eine Vergleichbarkeit *im Hinblick auf das mit der Steuerregelung verfolgte Ziel* gegeben ist. Es ist somit – wie auch bei allgemeinen Beihilferegelungen – das Gesetzesziel zu ermitteln. Eine Vergleichbarkeit von zwei steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften ist unterschiedlich zu bewerten, je

nachdem, ob dies beispielsweise im Hinblick auf § 1 Abs. 2b GrEStG oder im Hinblick auf § 8c Abs. 1a Satz 1 KStG zu beurteilen ist. Während Ersteres an den Anteilseignerwechsel bei grundbesitzenden Kapitalgesellschaften anknüpft, bezieht sich Zweiteres auf den Fall einer Unternehmenssanierung. Die Vergleichbarkeitsprüfung ist demnach individuell anhand des jeweiligen Gesetzesziels vorzunehmen.

(b) Ergebnis

Allein die Tatsache, dass ein Steuerbescheid offensichtlich rechtswidrig ist und dadurch den Steuerpflichtigen i.S.v. Art. 107 Abs. 1 AEUV begünstigt, reicht nicht für eine Qualifizierung als Beihilfe aus. Die Komplexität des Steuerrechts und der sich ändernden Vorschriften führt zwangsläufig zu „Fehlern" in der Besteuerung. Es muss somit ein zweites Element hinzutreten, das sich im Rahmen der Selektivität abbildet. Der Steuerbescheid muss *missbräuchlich* sein. Von einer missbräuchlichen steuerlichen Einzelbeihilfe ist auszugehen, wenn der Mitgliedstaat den Begünstigten im Hinblick auf das mit der Steuerregelung verfolgte Ziel unterschiedlich behandelt, obwohl diese Unterscheidung nicht

mit dem Regelungszweck vereinbar ist. Unter diesen Voraussetzungen ist von einem Missbrauch in Form eines Steuerbescheides – einschließlich Steuervorbescheide – auszugehen.

IV. Wettbewerbsverfälschung

Eine Beihilfe erfasst gem. Art. 107 Abs. 1 AEUV nur solche Begünstigungen, die den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen. Da der Regelungszweck der Vorschrift im Schutz des freien und fairen Wettbewerbs liegt, ist der Tatbestand einer Beihilfe nur dann erfüllt, wenn es zu einer Wettbewerbsverfälschung kommt oder eine solche droht. Allein die Feststellung, dass ein Marktteilnehmer eine staatliche Leistung ohne oder zumindest ohne marktübliche Gegenleistung erhält, kann eine Wettbewerbsverfälschung im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht begründen.[563] Die Rechtsprechung prüft das Tatbestandsmerkmal der Wettbewerbsverfälschung in

[563] *Cremer*, in: Calliess/Ruffert/Kluth (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 107 Rn. 32; *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 107 Rn. 66 ff; *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Bd. 5, Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 1 Rn. 294 ff; *C. Koenig/Förtsch*, in: Streinz/Michl/Bings u. a. (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 107 Rn. 101 ff; *Kliemann/Mederer*, in: Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Art. 107 Rn. 56 ff; *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2020, Art. 107 Abs. 1 unter IV; *T. Jäger*, in: Montag/Säcker (Hrsg.), Münchener Kommentar Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht, Band 5: Beihilfenrecht, Teil 7. Rn. 99 f.

der Regel gemeinsam mit dem der Handelsbeeinträchtigung.[564] Das ist zwar aufgrund des engen Sachzusammenhangs verständlich, dennoch soll hier eine getrennte Untersuchung der beiden Tatbestandsmerkmale erfolgen, weil dadurch der eigenständigen Bedeutung beider Komponenten Rechnung getragen wird.

Eine Wettbewerbsverfälschung i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV liegt vor, wenn eine Beihilfe die Stellung des Begünstigten gegenüber (aktuellen oder potenziellen) Wettbewerbern stärkt.[565] Durch dieses Tatbestandsmerkmal werden die konkreten Wettbewerbsverhältnisse und damit die Auswirkungen der Maßnahme in den Blick genommen. Es muss

---

[564] *EuGH*, Urt. v. 08.09.2011 – C-78/08, C-79/08 und C-80/08 (*Paint Graphos),* ECLI:EU:C:2011:550, Slg. 2011, I-766, Rn. 77 ff; *EuG*, Urt. v. 15.06.2000 – T-298/97 (*Alzetta Mauro u.a./Kommission),* ECLI:EU:T:2000:151, Rn. 81; kritisch dazu *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.43 ff.

[565] *EuGH*, Urt. v. 17.09.1980 – C-730/79 (*Philip Morris/Kommission),* ECLI:EU:C:1980:209, Rn. 11; *EuG*, Urt. v. 06.03.2003 – T-228/99 und T-233/99 (*Westdeutsche Landesbank Girozentrale/Kommission),* ECLI:EU:T:2003:57, Rn. 301; *Europäische Kommission*, Mitteilung v. 19.07.2016 – ABl. 2016 C 262, 1 (*Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV)*, Rn. 185; *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Bd. 5, Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 1 Rn. 307.

ein Vergleich zwischen der Wettbewerbslage vor und nach der Beihilfe stattfinden. Unerheblich ist dabei, ob die Beihilfe bereits gewährt oder lediglich beabsichtigt ist.[566]

Die Anforderungen an den Nachweis der Wettbewerbsverfälschung sind sehr gering.[567] Sofern es sich um keinen atypischen Markt handelt, sind keine besonderen Erwägungen notwendig, um die Wettbewerbsverfälschung herzuleiten. Um einen atypischen Markt handelt es sich insbesondere, wenn er nicht liberalisiert ist und nicht einmal

[566] *EuGH*, Urt. v. 17.09.1980 – C-730/79 (*Philip Morris/Kommission),* ECLI:EU:C:1980:209, Rn. 11; *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Bd. 5, Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 1 Rn. 308.

[567] *EuGH*, Urt. v. 08.09.2011 – C-78/08, C-79/08 und C-80/08 (*Paint Graphos),* ECLI:EU:C:2011:550, Slg. 2011, I-766, Rn. 78 ff; Urt. v. 09.06.2011 – C-71/09 (*Comitato, Venezia vuole vivere'/Kommission),* ECLI:EU:C:2011:368, Slg. 2011, I-04727, Rn. 115 f; Dazu *GAin Trstenjak*, Schlussanträge v. 16.12.2010 – C-71/09 P, C-73/09 P und C-76/09 P (*Comitato „Venezia vuole vivere" u.a./Kommission),* ECLI:EU:C:2010:771, Rn. 162; nach Ansicht von Kokott zeichnet sich jedoch eine Wende bei diesem Tatbestandsmerkmal ab, sodass es in Zukunft an Bedeutung gewinnen könnte, vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 210; *Kokott*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland - Festschrift für den Bundesfinanzhof, 735, (757 f.); *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Wien, 18. und 19. September 2017, 535, (549 f.).

potenziell Wettbewerb entstehen kann.[568] Ein Beispiel dafür sind Monopolmärkte. In diesen Fällen ist ein Wettbewerb nicht gewollt bzw. nicht möglich, sodass es auch zu keiner Verfälschung desselben kommen kann. Unerheblich ist, ob es sich um einen rein nationalen oder grenzüberschreitenden Markt handelt.[569] Es werden aber nur Unternehmen des gleichen Marktes verglichen. Da eine drohende Wettbewerbsverfälschung schon ausreicht, müssen die benachteiligten Unternehmen jedoch nicht tatsächlich auf diesem Markt tätig sein. Es reicht vielmehr aus, dass sie einen Zugang zu diesem Markt haben.

Im Steuerrecht hat das Merkmal bislang eine sehr untergeordnete Rolle gespielt.[570] Die Tatsache, dass es sich um

---

[568] Vgl. *EuGH*, Urt. v. 15.12.2005 – C-148/04 (*Unicredito Italiano/Agenzia della Entrate),* ECLI:EU:C:2005:774, Slg. 2005, 11137, Rn. 57.

[569] *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 1. Teil, G., Art. 107 Rn. 119; zur Marktabgrenzung siehe *C. Koenig/Förtsch*, in: Streinz/Michl/Bings u. a. (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 107 Rn. 107 f; *Kliemann/Mederer*, in: Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Art. 107 Rn. 61.

[570] *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.43; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 209; *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 1. Teil, G., Art. 107 Rn. 117 ff; *T. Jäger*, in: Montag/Säcker (Hrsg.), Münchener

eine steuerliche Beihilfe handelt, wirft im Hinblick auf die bei diesem Tatbestandsmerkmal zu untersuchenden Wettbewerbsauswirkungen keine Besonderheiten auf. Wie bei sonstigen Beihilfen muss auch bei Fiskalbeihilfen festgestellt werden, ob sich durch die staatliche Intervention die Wettbewerbsverhältnisse zu Gunsten einzelner Wirtschaftsteilnehmer verändert haben oder eine solche Verfälschung zumindest potenziell möglich ist. Insoweit ergeben sich keine Abweichungen, sodass auf die allgemeinen Grundsätze zurückzugreifen ist. Es gibt daher auch keinen Anlass, eine steuerspezifische Auslegung dieses Tatbestandsmerkmals vorzunehmen.

Kommentar Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht, Band 5: Beihilfenrecht, Teil 7. Rn. 99.

V. Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten

Schließlich sind staatliche Maßnahmen nur dann als Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV zu qualifizieren, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Wie bereits erwähnt, wird das Tatbestandsmerkmal regelmäßig gemeinsam mit der Wettbewerbsverfälschung geprüft.[571] Das Merkmal der innergemeinschaftlichen Handelsbeeinträchtigung begrenzt die unionsrechtliche Relevanz der Wettbewerbsbeschränkung.[572] Das Tatbestandsmerkmal hat damit zugleich die Funktion, die Grenze der Zuständigkeit der Union aufzuzeigen. Da hierbei das Verhältnis zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten in den Blick genommen wird, hat sich ebenfalls die Bezeichnung der Zwischenstaatlichkeitsklausel etabliert.[573] Eine ähnliche, aber nicht gleiche Formulierung enthält die kartellrechtliche

[571] Siehe oben unter IV.

[572] *GA Capotorti*, Schlussanträge v. 18.06.1980 – C-730/79 (*Philip Morris/Kommission),* ECLI:EU:C:1980:160, Rn. 3; *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Bd. 5, Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 1 Rn. 315.

[573] *C. Koenig/Förtsch*, in: Streinz/Michl/Bings u. a. (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 107 Rn. 109.

Vorschrift des Art. 101 Abs. 1 AEUV („welche den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen geeignet sind“).[574]

Eine Handelsbeeinträchtigung zwischen den Mitgliedstaaten liegt vor, wenn das grenzüberschreitende Angebot von Waren und Dienstleistungen beeinflusst ist. Das ist gegeben, wenn die staatliche Maßnahme die Stellung bestimmter Unternehmen gegenüber anderen konkurrierenden Unternehmen im innergemeinschaftlichen Handel stärkt.[575] Unter Handel ist trotz des Wortlauts nicht nur der Handels-, sondern auch der gesamte Dienstleistungsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten zu verstehen. Jede Art der Einwirkung auf den innergemeinschaftlichen Wirtschaftsverkehr, sowohl auf Einfuhren als auch auf Ausfuhren, ist als Beeinträchtigung anzusehen.[576] Sofern eine Ware grenzüberschreitend gehandelt

[574] Dazu *Eilmansberger/Kruis*, in: Streinz/Michl/Bings u. a. (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 101 Rn. 26 ff.
[575] *EuGH*, Urt. v. 15.12.2005 – C-148/04 (*Unicredito Italiano/Agenzia della Entrate),* ECLI:EU:C:2005:774, Slg. 2005, 11137, Rn. 56; Urt. v. 08.09.2011 – C-78/08, C-79/08 und C-80/08 (*Paint Graphos),* ECLI:EU:C:2011:550, Slg. 2011, I-766, Rn. 79; *EuG*, Urt. v. 15.06.2000 – T-298/97 (*Alzetta Mauro u.a./Kommission),* ECLI:EU:T:2000:151, Rn. 94.
[576] *Catalán*, in: Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Art. 107 Rn. 68.

wird, besteht eine widerlegbare Vermutung, dass eine Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten vorliegt.[577]

Bislang hat auch dieses Tatbestandsmerkmal keine wesentliche Bedeutung im Rahmen von steuerlichen Beihilfen eingenommen. Es gibt jedoch Ansätze, das Erfordernis der Handelsbeeinträchtigung für eine Begrenzung der Beihilfenkontrolle zu nutzen. Der *Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* hat vorgeschlagen, bei „Beihilfen danach zu differenzieren, ob sie nur lokal wirken oder grenzüberschreitenden Handel betreffen“[578]. Dieser Vorschlag wird am Beispiel der Sonderabschreibung für den Mietwohnungsbau (§ 7b EStG) veranschaulicht. Da der Wohnungsbau eine ortsgebundene, nicht handelbare Produktionstätigkeit sei, behindere sie nicht den

[577] *EuGH*, Urt. v. 24.02.1987 – C-310/85 (*Deufil/Kommission),* ECLI:EU:C:1987:96.

[578] *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht, Problematik und Ansätze zur Lösung des Kompetenzkonflikts mit der Steuerautonomie, 2017, S. 29; zustimmend dazu *Strüber/Donat*, Die Anwendung des Beihilfeverbots auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten - Von der Ausnahme zur Regel?, IFSt-Schrift Nr. 531, 2019, S. 70.

grenzüberschreitenden Handel.[579] Wichtig ist in diesem Zusammenhang, dass die staatliche Maßnahme nicht nur von ortsansässigen Unternehmern, sondern auch von ausländischen Wirtschaftsteilnehmern in Anspruch genommen werden kann.

Wenn diese Voraussetzung erfüllt ist, gibt es auch nach meinem Dafürhalten keinen Anlass für eine Anwendung des Beihilfenrechts. Vergegenwärtigt man sich nämlich den Sinn und Zweck des Art. 107 Abs. 1 AEUV, so dient die Vorschrift dem Schutz des Binnenmarkts und dem damit verbundenen Wettbewerb innerhalb der Union. Bei Inlandskonstellationen – wie bei § 7b EStG – würde eine Beihilfenkontrolle nicht diesem Zweck dienen. Der durch das Beihilfeverbot garantierte Wettbewerbsschutz ist bereits durch den eindeutigen Wortlaut darauf beschränkt, eine Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten zu sanktionieren.

Ein weiterer Grund für die Ausdehnung dieser Tatbestandsvoraussetzung ist die stärker werdende Bedeutung der grenzüberschreitenden Wirkung im Rahmen der

[579] Vgl. dazu auch *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, Rn. 13 ff.

Grundfreiheiten.[580] Mittlerweile prüft der *EuGH* dieses Merkmal als selbstständige Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Grundfreiheiten. Deshalb ist zu konstatieren, dass das Merkmal der grenzüberschreitenden Wirkung insoweit an Bedeutung gewonnen hat. Um Wertungswidersprüche zu vermeiden, darf es diesbezüglich keine Abweichungen zwischen den Grundfreiheiten und dem Verbot staatlicher Beihilfen geben. Aus diesem Grund ist umso mehr dafür zu plädieren, die Beihilfenkontrolle auf Handelsverzerrungen im engeren Sinne zu begrenzen.[581] Im Hinblick auf die weitreichenden Rechtsfolgen ist außerdem eine

[580] Siehe in diesem Zusammenhang z.B. *EuGH*, Urt. v. 13.02.2014 – C-162/12 und C-163/12 (*Airport Shuttle Express scarl),* ECLI:EU:C:2014:74, Rn. 34 ff; zu dem Bedeutungswandel vgl. auch *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Wien, 18. und 19. September 2017, 535, (550); die Unionsgerichte prüfen steuerliche Regelungen zu Bedingungen und Höhe nur insoweit, als die Behandlung eines grenzüberschreitenden Sachverhalts gegenüber dem inländischen diskriminierend ist, vgl. dazu *Hummel*, in: Gosch/Schnitger/Schön (Hrsg.), Festschrift für Jürgen Lüdicke, 311, (314).
[581] In diesem Sinne auch *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 516, 2017, S. 66 f; *Kokott*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland - Festschrift für den Bundesfinanzhof, 735, (757 f.).

angemessene Einschränkung bei kleinen und nur lokal operierenden Unternehmen denkbar.[582]

[582] *Langner*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 161, (178 f.).





D. Zusammenfassung und Ausblick

In dem ersten Teil (B.) dieser Arbeit wurde herausgearbeitet, dass die Beihilfenkontrolle im Steuerrecht in dreifacher Hinsicht eingeschränkt ist, nämlich im Hinblick auf die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten, den Regelungszweck des Verbots staatlicher Beihilfen und die rückwirkenden Rechtsfolgen bei Steuerbeihilfen.

Die Autonomie im Steuerrecht garantiert den Mitgliedstaaten, die wesentlichen Steuersystementscheidungen grundsätzlich selbst zu treffen. Dazu zählt das „Ob" der Besteuerung, d.h. die Wahl des Steuergegenstandes sowie in Grundzügen das „Wie" der Besteuerung, d.h. die Wahl der steuerlichen Bemessungsgrundlage sowie des Steuertarifs. Je allgemeiner eine steuerliche Maßnahme ist, desto stärker ist sie von der Steuerautonomie geschützt.

Ein Eingriff in die Steuerautonomie ist durch das Beihilfenrecht zulässig, soweit dieser mit dem Zweck des Verbots staatlicher Beihilfen vereinbar ist. Das Beihilfeverbot soll in erster Linie Wettbewerbsverzerrungen innerhalb des Binnenmarktes verhindern. Da Wettbewerbsverzerrungen auch durch das

T. Peschke, *Das EU-Beihilfeverbot im Steuerrecht*, PwC-Studien zum Unternehmens- und Internationalen Steuerrecht 12,
https://doi.org/10.1007/978-3-658-41137-4_4

Steuerrecht möglich sind, ist es auch auf alle steuerlichen Maßnahmen anwendbar. Der Zweck und zugleich die Begrenzung der Beihilfenkontrolle im Steuerrecht besteht demnach darin, wettbewerbsverfälschende Subventionen im „Mantel des Steuerrechts“ zu verhindern.

Bei steuerlichen Beihilfen sind zudem die rückwirkenden Rechtsfolgen in Form einer Nachbesteuerung zu berücksichtigen. Der Steuerpflichtige kann sich auf Vertrauensschutz berufen, sofern die nachträgliche Qualifizierung als Beihilfe objektiv unvorhersehbar gewesen ist. Im Falle des Vertrauens auf ein allgemeines Steuergesetz ist der Steuerpflichtige besonders schutzwürdig, sodass ein großzügiger Kontrollmaßstab anzulegen ist.

Daraus wurde für den zweiten Teil (C.) die Schlussfolgerung gezogen, dass im Steuerrecht grundsätzlich nur eine Missbrauchskontrolle stattfindet. Eine rechtswidrige steuerliche Beihilfe setzt voraus, dass der Mitgliedstaat nachweislich in selektiver Weise eine steuerliche Maßnahme dazu nutzt („missbraucht“), um den Wettbewerb zu verzerren. Die grundlegenden steuerlichen Belastungsentscheidungen des

einzelnen Mitgliedstaates sind der Ausgangspunkt und nicht der Gegenstand der Prüfung.

Hinsichtlich allgemeiner Beihilferegelungen gilt: Je allgemeiner die fragliche Steuerregelung ist, desto großzügiger ist der Kontrollmaßstab. Bei einem neu eingeführten Referenzsystem beschränkt sich die Prüfung auf eine Kontrolle, ob das Steuergesetz kohärent ausgestaltet ist. Im Übrigen ist eine dreistufige Prüfung durchzuführen. Eine Beihilferegelung ist demnach als selektiv einzustufen, soweit es eine nachteilige oder bevorzugte Ungleichbehandlung zwischen Steuerpflichtigen bewirkt, die sich in einer vergleichbaren Situation befinden und diese Ungleichbehandlung im Hinblick auf das Gesetzesziel nicht zu rechtfertigen ist.

Bei steuerlichen Einzelbeihilfen ist eine Missbrauchskontrolle dahingehend durchzuführen, ob ein offensichtlich rechtswidriger Steuerbescheid erlassen worden ist, der im Hinblick auf das mit der Regelung verfolgte Ziel nicht zu rechtfertigen ist. Die Beweislast für das Vorliegen der Selektivität trifft die *Kommission*. Der Nachweis kann nur im Rahmen des nationalen Steuerrechts erbracht werden, sodass ein

übergeordneter Kontrollmaßstab (z.B. unionsrechtlicher Fremdvergleichsgrundsatz) ausgeschlossen ist.

Das Thema dieser Untersuchung wird auch in Zukunft nicht an Bedeutung einbüßen. Zurzeit sind weitere Verfahren beim *EuGH* anhängig, die Tax Rulings zum Gegenstand haben.[583] Es wird somit weitere Möglichkeiten geben, den Umfang der Beihilfenkontrolle zu konkretisieren. Das legitime Anliegen der *Kommission*, bestimmte Steuerpraktiken zu verhindern, lässt sich m.E. nicht über das Beihilfeverbot gem. Art. 107 Abs. 1 AEUV erreichen. Wesentlich effektiver sind Harmonisierungsmaßnahmen, auf die sich die Mitgliedstaaten bei den indirekten Steuern weitestgehend verständigt haben.[584] Solche Harmonisierungsmaßnahmen – die über Instrumente wie die Mutter-Tochter-Richtlinie, die Fusionsrichtlinie oder die ATAD-Richtlinie hinausgehen – können in Zukunft auch bei den direkten Unternehmenssteuern ergriffen werden. Im Gegenzug müssten die Mitgliedstaaten erhebliche Einschnitte

[583] Z.B. *EuGH*, C-885/19 P und C-898/19 P (*Luxemburg/Kommission)*; C-465/20 P (*Kommission/Irland)*.
[584] Vor allem im Wege der MwStSystRL, Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem v. 28. 11. 2006 (ABl EU Nr. L 347 S. 1).

ihrer Steuerautonomie in Kauf nehmen. Des Weiteren eignen sich zur Bekämpfung des sog. schädlichen Steuerwettbewerbs auch die multinationalen Instrumente außerhalb der Europäischen Union. Mit dem von der OECD initiierten BEPS-Projekt[585] sowie „Pillar One“[586] und „Pillar Two“[587] wurden bereits derartige Zielsetzungen verfolgt. Aktuell scheint sich auch ein Konsens im Hinblick auf eine sog. Mindestbesteuerung abzuzeichnen.[588] Diese internationalen Maßnahmen zur

[585] Vgl. dazu den 15-Punkte-Plan der *OECD*, Action 15: A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS, online abrufbar unter https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-15-mandate-for-development-of-multilateral-instrument.pdf (zuletzt abgerufen am 20.05.2021).

[586] Vgl. *OECD*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, 14.10.2020, online abrufbar unter https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/beba0634-en.pdf?expires=1621516193&id=id&accname=guest&checksum=F8882C2CC654289742AA59A14B5C78EC (zuletzt abgerufen am 20.05.2021).

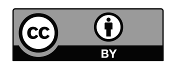
[587] Vgl. *OECD*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 14.10.2020, online abrufbar unter https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/abb4c3d1-en.pdf?expires=1621516288&id=id&accname=guest&checksum=A62E09567D1DC89C56DC175E76A32EF4 (zuletzt abgerufen am 20.05.2021).

[588] Vgl. dazu G7 FINANCE MINISTERS & CENTRAL BANK GOVERNORS COMMUNIQUÉ vom 05.06.2021, online abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/2021-06-05-Kommunique-G7-London.pdf?__blob=publicationFile&v=14 (zuletzt abgerufen am 07.06.2021): „We strongly support the efforts underway

Vereinheitlichung der steuerlichen Rahmenbedingungen können in Zukunft weiterverfolgt werden. Das Beihilfeverbot eignet sich indes nicht, um einen fairen Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten herzustellen.

---

through the G20/OECD Inclusive Framework to address the tax challenges arising from globalisation and the digitalisation of the economy and to adopt a global minimum tax. We commit to reaching an equitable solution on the allocation of taxing rights, with market countries awarded taxing rights on at least 20% of profit exceeding a 10% margin for the largest and most profitable multinational enterprises. We will provide for appropriate coordination between the application of the new international tax rules and the removal of all Digital Services Taxes, and other relevant similar measures, on all companies. We also commit to a global minimum tax of at least 15% on a country by country basis. We agree on the importance of progressing agreement in parallel on both Pillars and look forward to reaching an agreement at the July meeting of G20 Finance Ministers and Central Bank Governors".



Literaturverzeichnis

Andresen, Ulf, Der Fremdvergleich als relativer Abgrenzungsmaßstab, in: Dietmar Gosch, Arne Schnitger, Wolfgang Schön (Hrsg.), Festschrift für Jürgen Lüdicke, München 2019, S. 13–24 (zitiert: *Andresen*, in: Gosch/Schnitger/Schön (Hrsg.), Festschrift für Jürgen Lüdicke).

Arhold, Christoph, Steuerhoheit auf regionaler oder lokaler Ebene und der europäische Beihilfenbegriff - wie weit reicht das Konzept von der regionalen Selektivität, Zugleich Anmerkung zu EuGH, Urt. v. 6. 9. 2006 - C-88/03, BeckRS 2006, BECKRS Jahr 70646 - Portugal/Kommission, EuZW 2006, 717 (zitiert: *Arhold*, EuZW 2006, 717).

Arnold, Christoph, State Aid Law, in: Franz Jürgen Säcker, Frank Montag (Hrsg.), European state aid law,

T. Peschke, *Das EU-Beihilfeverbot im Steuerrecht*, PwC-Studien zum Unternehmens- und Internationalen Steuerrecht 12,
https://doi.org/10.1007/978-3-658-41137-4

A commentary, ISBN: 9783832973896, München, Oxford, Baden-Baden 2016 (zitiert: *Arnold*, in: Säcker/Montag (Hrsg.), European state aid law).

Auer, Desiree/Siller, Selina/Spies, Karoline/Zolles, Stephanie, EuGH-Rsp zur Umsatzsteuer: Das Verbot missbräuchlicher und betrügerischer Praktiken als allgemeiner Rechtsgrundsatz?, ecolex 2018, 453 (zitiert: *Auer et al.*, ecolex 2018, 453).

Bahns, Jochen/Brinkmann, Jan/Gläser, Lars/Sedlaczek, Michael, Vorbemerkung zu den Artikeln 110 bis 113 AEUV, in: Hans von der Groeben, Jürgen Schwarze, Armin Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Vertrag über die Europäische Union - Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union - Charta

der Grundrechte der Europäischen Union, 7. Aufl., NomosKommentar, ISBN: 9783832960193, Baden-Baden 2015 (zitiert: *Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek*, in: Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht).

Balbinot, Chiara, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, Zugleich ein Beitrag zur Auslegung des Beihilfeverbots im Steuerrecht, Diss., Rechtsordnung und Steuerwesen, Bandnr. 52, Köln 2018 (zitiert: *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, 2018).

Bartosch, Andreas, Die Selektivität der Selektivität – Wie ist es um die Gestaltungsfreiräume der Mitgliedstaaten in der Wirtschaftsförderung bestellt?, EuZW 2015, 99 (zitiert: *Bartosch*, EuZW 2015, 99).

Bartosch, Andreas, EU-Beihilfenrecht, Art. 106 - 109 AEUV, De-minimis-Verordnung, DAWI-Paket, Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung sowie Verfahrensverordnung : Kommentar, 3. Aufl., ISBN: 978-3-406-73638-4, München 2020 (zitiert: *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2020).

Bartosch, Andreas, European State Aid Law, in: Erika M. Szyszczak (Hrsg.), Research handbook on European state aid law, Research handbooks in European law, ISBN: 9780857935533, Cheltenham 2011, S. 176–192 (zitiert: *Bartosch*, in: Szyszczak (Hrsg.), Research handbook on European state aid law).

Bartosch, Andreas, Is there a need for a Rule of Reason in European State aid law? Or how to Arrive at a Coherent Concept of Material Selectivity?,

CMLR 2010, 729 (zitiert: *Bartosch*, CMLR 2010, 729).

Bartosch, Andreas, Materielle Selektivität und Europäische Beihilfenkontrolle, Ein Diskussionsbeitrag zum derzeitigen Stand der Gemeinschaftsrechtsprechung, EuZW 2010, 12 (zitiert: *Bartosch*, EuZW 2010, 12).

Bartosch, Andreas, Transferpreisvereinbarungen im international operierenden Konzern als unerlaubte Beihilfen - ein Paradigmenwechsel in der EU-Beihilfenkontrolle?, BB 2015, 34 (zitiert: *Bartosch*, BB 2015, 34).

Bast, Jürgen, Art. 5 EUV, in: Eberhard Grabitz, Meinhard Hilf, Martin Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Kommentar; Loseblatt, 75. Auflage, ISBN:

9783406650031, München 2022 (zitiert: *Bast*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU).

Bauer, Anja, Steuerwettbewerb in der EU: ein steuerlicher Belastungsvergleich zwischen Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, Diss., Baden-Baden 2011 (zitiert: *Bauer*, Steuerwettbewerb in der EU: ein steuerlicher Belastungsvergleich zwischen Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, Diss., 2011).

Beljin, Saša, Art. 107 AEUV, in: Reiner Schulze, Manfred Zuleeg, Stefan Kadelbach et al. (Hrsg.), Europarecht, Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, 4. Auflage, ISBN: 9783848712199, Baden-Baden 2020 (zitiert:

Beljin, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach u. a. (Hrsg.), Europarecht).

Bieber, Roland/Epiney, Astrid/Haag, Marcel/Kotzur, Markus, Europarecht, In Fragen und Antworten, 4. Aufl., NomosStudium, ISBN: 9783719039868, Baden-Baden, Basel 2018 (zitiert: *Bieber/Epiney/Haag/Kotzur*, Europarecht, 2018).

Bioni, Andrea, State Aid Is Falling Down, Falling Down: An Analysis of the Case Law on the Notion of Aid, CMLR 2013, 1719 (zitiert: *Bioni*, CMLR 2013, 1719).

Birk, Dieter, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht

und Verfassungsrecht, Zugl.: München, Univ., Habil.-Schr., 1981, Steuerwissenschaft, Bandnr. 13, ISBN: 3886060004, Köln 1983 (zitiert: *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983).

Birk, Dieter/Desens, Marc/Tappe, Henning, Steuerrecht, 24. Aufl., Schwerpunktbereich, ISBN: 9783811456211, Heidelberg 2021 (zitiert: *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 2021).

Birkenmaier, Markus, Die Vorgaben der Beihilfevorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung, Unter Berücksichtigung der Anpassung der polnischen Sonderwirtschaftszonen an den gemeinschaftlichen Besitzstand, ISBN: 9783832928841, Baden-Baden 2007 (zitiert: *Birkenmaier*, Die Vorgaben der

Beihilfevorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung, 2007).

Birnstiel, Alexander, Europäisches Beihilfenrecht, in: Alexander Birnstiel, Marc Bungenberg, Helge Heinrich et al. (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht, Nomos-Kommentar, ISBN: 978-3-8329-5728-2, Baden-Baden 2013 (zitiert: *Birnstiel*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich u. a. (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht).

Blanke, Hermann-Josef, Das Recht der Europäischen Union, in: Eberhard Grabitz, Meinhard Hilf, Martin Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Kommentar; Loseblatt, 75. Auflage, ISBN: 9783406650031, München 2022 (zitiert: *Blanke*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU).

Bleckmann, Albert/Coen, Martin, Europarecht, Das Recht der Europäischen Union und der Europäischen Gemeinschaften, 6. Aufl., Academia iuris, ISBN: 3452221202, Köln 1997 (zitiert: *Bleckmann/Coen*, Europarecht, 1997).

Blumenberg, Jens, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 516, 2017 (zitiert: *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 516, 2017).

Blumenberg, Jens/Kring, Wulf, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, IFSt-Schrift Nr. 473, IFSt-Schrift, Bandnr. 473, ISBN: 9783897370050, Berlin 2011 (zitiert: *Blumenberg/Kring*,

Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, IFSt-Schrift Nr. 473, 2011).

Bousin, Julie/Piernas, Jorge, Developments in the Notion of Selectivity, EStAL 2008, 20 (zitiert: *Bousin/Piernas*, EStAL 2008, 20).

Brandau, Janina, Notifizierungsfragen, in: Hanno Kube, Ekkehart Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, Ergebnisse eines Forschungsprojekts des Instituts für Finanz- und Steuerrecht, ISBN: 978-3-86541-982-8, 2018, S. 243–262 (zitiert: *Brandau*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts).

Breuninger, Gottfried/Ernst, Markus, Der Beitritt eines rettenden Investors als (stiller) Gesellschafter und der "neue" § 8c KStG, GmbHR 2010, 561 (zitiert: *Breuninger/Ernst*, GmbHR 2010, 561).

Broemel, Karl/Mörwald, Frieder, Grunderwerbsteuerreform im Bereich der „Share Deals“ – ein kritischer Überblick zum Referentenentwurf des BMF, DStR 2019, 1113 (zitiert: *Broemel/Mörwald*, DStR 2019, 1113).

Brosius, Felix, Internationaler Steuerwettbewerb und Koordination der Steuersysteme, Frankfurt am Main 2018 (zitiert: *Brosius*, Internationaler Steuerwettbewerb und Koordination der Steuersysteme, 2018).

Bültmann-Hinz, Barbara, Staatscompliance als Standortvorteil, DStR 2018, 49 (zitiert: *Bültmann-Hinz*, DStR 2018, 49).

Bungenberg, Marc, Europäisches Beihilfenrecht, in: Alexander Birnstiel, Marc Bungenberg, Helge Heinrich et al. (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht, Nomos-Kommentar, ISBN: 978-3-8329-5728-2, Baden-Baden 2013 (zitiert: *Bungenberg*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich u. a. (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht).

Calliess, Christian, EUV/AEUV, in: Christian Calliess, Matthias Ruffert, Winfried Kluth (Hrsg.), EUV/AEUV, Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta : Kommentar, 6. Auflage, ISBN: 9783406686023, München 2022

(zitiert: *Calliess*, in: Calliess/Ruffert/Kluth (Hrsg.), EUV/AEUV).

Catalán, Maria Segura, Das Merkmal das Handelsbeeinträchtigung, in: Hans von der Groeben, Jürgen Schwarze, Armin Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Vertrag über die Europäische Union - Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union - Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 7. Aufl., NomosKommentar, ISBN: 9783832960193, Baden-Baden 2015 (zitiert: *Catalán*, in: Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht).

Classen, Claus Dieter, Europäisches Unionsrecht, in: Hans von der Groeben, Jürgen Schwarze, Armin Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Vertrag über die Europäische Union - Vertrag über die

Arbeitsweise der Europäischen Union - Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 7. Aufl., NomosKommentar, ISBN: 9783832960193, Baden-Baden 2015 (zitiert: *Classen*, in: Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht).

Creifelds, Carl/Cassardt, Gunnar, Rechtswörterbuch, 23. Aufl., ISBN: 3406690467, München 2019 (zitiert: *Creifelds/Cassardt*, Rechtswörterbuch, 2019).

Cremer, Hans-Joachim, EUV/AEUV, in: Christian Calliess, Matthias Ruffert, Winfried Kluth (Hrsg.), EUV/AEUV, Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta : Kommentar, 6. Auflage, ISBN: 9783406686023, München 2022 (zitiert: *Cremer*, in: Calliess/Ruffert/Kluth (Hrsg.), EUV/AEUV).

Crezelius, Georg, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, Grundlagen für e. liberale Besteuerungspraxis, (Steuerrecht in Wissenschaft und Praxis), Herne 1983 (zitiert: *Crezelius*, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, 1983).

Custers, Marc/Wolffers, Boyd, State Aid and the Free Movement Provisions - A Difficult Relationship, European State Aid Law Quarterly, EStAL 2019, 561 (zitiert: *Custers/Wolffers*, EStAL 2019, 561).

Czakert, Ernst, Der Informationsaustausch zu Tax Rulings, IStR 2016, 985 (zitiert: *Czakert*, IStR 2016, 985).

Danwitz, Thomas von, B. II. Rechtsetzung und Rechtsangleichung, in: Manfred A. Dauses,

Markus Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, 55. Aufl., ISBN: 9783406696619, München 2022 (zitiert: *Danwitz*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts).

Derksen, Roland, Nichtverhinderung der Verjährung einer Steuerforderung - eine europarechtswidrige Beihilfe?, EuZW 2020, 919 (zitiert: *Derksen*, EuZW 2020, 919).

Desens, Marc, Die Besteuerung des Anteilseigners bei grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen - Überblick und Grundprobleme, IStR 2003, 613 (zitiert: *Desens*, IStR 2003, 613).

Desens, Marc, Die neue Besteuerung von Sanierungserträgen, FR 2017, 981 (zitiert: *Desens*, FR 2017, 981).

Desens, Marc, Echter Vertrauensschutz bei "unechten" Rückwirkungen im Steuerrecht, FR 2013, 148 (zitiert: *Desens*, FR 2013, 148).

Dobratz, Lars, Staatliche Beihilfen, in: Andreas Musil, Heinrich Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Kommentar, 2. Auflage, ISBN: 9783406709357, München 2022 (zitiert: *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht).

Dougan, Michael, The convention's draft constitutional treaty ; bringing Europe closer to its lawyers?, ELRev, Bandnr. 28 (2003), 763 (zitiert: *Dougan*, ELRev 28 2003, 763).

Drüen, Klaus-Dieter, § 42 AO, in: Klaus Tipke, Wilhelm Kruse (Hrsg.), AO - FGO, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung inkl. Steuerstrafrecht, 170. EGL, Köln 2022 (zitiert: *Drüen*, in: Tipke/Kruse (Hrsg.), AO - FGO).

Drüen, Klaus-Dieter, Die Sanierungsklausel des § 8c KStG als europarechtswidrige Beihilfe, Anmerkungen zur Beihilfeentscheidung der EU-Kommission vom 26. 1. 2011, DStR 2011, 289 (zitiert: *Drüen*, DStR 2011, 289).

Eckardt, Diederich, Die Rückforderung unionsrechtswidriger Beihilfen in der Insolvenz, in: Matthias Ruffert (Hrsg.), Dynamik und Nachhaltigkeit des Öffentlichen Rechts - Festschrift für Professor Dr. Meinhard Schröder zum 70. Geburtstag, ISBN: 9783428138227, München

2012, S. 182–203 (zitiert: *Eckardt*, in: Ruffert (Hrsg.), Dynamik und Nachhaltigkeit des Öffentlichen Rechts - Festschrift für Professor Dr. Meinhard Schröder zum 70. Geburtstag).

Edelmann, Georg S./Krause, Martin/Protzen, Peer Daniel G./Rödel, Sabine, Außensteuergesetz, 2. Aufl., hrsg. von Gerhard Kraft, München 2019 (zitiert: *Bearbeiter,* in: *Kraft* (Hrsg.), *Außensteuergesetz)*.

Ehrmann, Oliver, Beihilferechtliche Zulässigkeit des § 8c Abs. 1a KStG, Zur voraussichtlichen Europarechtswidrigkeit der Sanierungsklausel, DStR 2011, 5 (zitiert: *Ehrmann*, DStR 2011, 5).

Eilmansberger, Thomas/Kruis, Thomas, Art. 101, in: Rudolf Streinz, Walther Michl, Sophie Luise Bings et al. (Hrsg.), EUV/AEUV, Vertrag über die Europäische Union, Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 3. Auflage, Beck'sche Kurz-Kommentare Band 57, ISBN: 9783406694813, München 2018 (zitiert: *Eilmansberger/Kruis*, in: Streinz/Michl/Bings u. a. (Hrsg.), EUV/AEUV).

Eisenhut, Dominik, Art. 107 TFEU, in: Rudolf Geiger, Daniel-Erasmus Khan, Markus Kotzur (Hrsg.), European Union treaties, Treaty on European Union, treaty on the functioning of the European Union, ISBN: 9781849463614, München 2014 (zitiert: *Eisenhut*, in: Geiger/Khan/Kotzur (Hrsg.), European Union treaties).

Ekkenga, Jens/Safaei, Javid, Bedroht die EU-Beihilfenaufsicht die Steuerautonomie der EU-Mitgliedstaaten?, Zweifel sind angebracht: Ein Gegenplädoyer am Beispiel von Steuererleichterungen in Krisen- und Insolvenzfällen, DStR 2018, 1993 (zitiert: *Ekkenga/Safaei*, DStR 2018, 1993).

Ellenrieder, Benedikt, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, Diss., Veröffentlichungen zum Steuerrecht, Bandnr. 10, ISBN: 978-3-16-158896-9, Tübingen 2020 (zitiert: *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, Diss., 2020).

Englisch, Joachim, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse : ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten?, IFSt-Schrift Nr. 449, Bonn 2008 (zitiert: *Englisch*, Aufteilung

der Besteuerungsbefugnisse : ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten?, IFSt-Schrift Nr. 449, 2008).

Englisch, Joachim, Das Beihilfenrecht im Steuerrecht, in: Harald Schaumburg, Joachim Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2., völlig überarbeitete und erweiterte Auflage, ISBN: 9783504260187, Köln 2020 (zitiert: *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht).

Englisch, Joachim, Das EU-Beihilfeverbot – der ultimative Anti-Missbrauchstatbestand?, DStR 2018, 2501 (zitiert: *Englisch*, DStR 2018, 2501).

Englisch, Joachim, Steuerrecht, in: Klaus Tipke, Joachim Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 24. Aufl., ISBN: 978-3-504-20149-4, Köln 2021 (zitiert: *Englisch*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht).

Evans, Andrew, European Community law of state aid, Oxford European Community law series, ISBN: 0198764510, Oxford 1997 (zitiert: *Evans*, European Community law of state aid, 1997).

Fetzer, Thomas/Böser, Tobias, Die EuGH-Entscheidungen zu § 8c Abs. 1a KStG sowie § 6a GrEStG und deren Auswirkungen auf beihilfekritische Steuervergünstigungen, DStR 2019, 1177 (zitiert: *Fetzer/Böser*, DStR 2019, 1177).

Fischer, Susanne, Primäres Gemeinschaftsrecht und direkte Steuern, Die Bindung des Steuergesetzgebers

an die Grundfreiheiten des EG-Vertrages, Zugl.: Augsburg, Univ., Diss., 2001, Europäische Hochschulschriften Reihe 2, Rechtswissenschaft, Bandnr. 3215, ISBN: 3631380852, Frankfurt am Main 2001 (zitiert: *Fischer*, Primäres Gemeinschaftsrecht und direkte Steuern, 2001).

Frenz, Walter, Beihilfenverbot und Grundfreiheiten - Am Beispiel der Förderung im Gefolge des Kohleausstiegs, EWS 2020, 76 (zitiert: *Frenz*, EWS 2020, 76).

Frenz, Walter, Handbuch Europarecht, Bd. 3, Beihilfe- und Vergaberecht, ISBN: 9783540310587, Berlin, Heidelberg 2007 (zitiert: *Frenz*, Handbuch Europarecht, Bd. 3, 2007).

Gaitanides, Charlotte, Art. 267 AEUV, in: Hans von der Groeben, Jürgen Schwarze, Armin Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Vertrag über die Europäische Union - Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union - Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 7. Aufl., NomosKommentar, ISBN: 9783832960193, Baden-Baden 2015 (zitiert: *Gaitanides*, in: Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht).

Geiger, Rudolf/Khan, Daniel-Erasmus/Kotzur, Markus, EUV/AEUV, Vertrag über die Europäische Union und Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union ; Kommentar, 6. Aufl., hrsg. von Rudolf Geiger, Daniel-Erasmus Khan, Markus Kotzur, München 2017 (zitiert: *Bearbeiter,* in: *Geiger/Khan/Kotzur* (Hrsg.), *EUV/AEUV)*.

Geisenberger, Ute, Der Einfluss des Europarechts auf steuerliches Verfahrensrecht, Schriftenreihe Europäisches Recht, Politik und Wirtschaft, Baden-Baden 2010 (zitiert: *Geisenberger*, Der Einfluss des Europarechts auf steuerliches Verfahrensrecht, 2010).

Gersch, Eva-Maria, Klein, AO, in: Franz Klein (Hrsg.), Abgabenordnung, Einschließlich Steuerstrafrecht, 16. Auflage, Beck-online, ISBN: 9783406721267, München 2022 (zitiert: *Gersch*, in: Klein (Hrsg.), Abgabenordnung).

Glaser, Andreas, Regionale Steuerautonomie im Fokus des EG-Beihilfenrechts, EuZW 2009, 363 (zitiert: *Glaser*, EuZW 2009, 363).

Gonzalez, Saturnina Moreno, State Aid and Tax Competition: Comments on the European Commission's Decisions on Transfer Pricing Rulings, European State Aid Law Quarterly, EStAL 2016, 556 (zitiert: *Gonzalez*, EStAL 2016, 556).

Gosch, Dietmar, Missbrauchsabwehr im Internationalen Steuerrecht, in: Markus Achatz (Hrsg.), 37. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Linz, 10. und 11. September 2012, Köln 2013, S. 201–222 (zitiert: *Gosch*, in: Achatz (Hrsg.), 37. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Linz, 10. und 11. September 2012).

Gosch, Dietmar/Offerhaus, Tom/Heide, Sandra, EU-Beihilferecht: Steuervorteile für Spielbanken

in Deutschland? - Eröffnung des förmliches Prüfverfahrens durch die Europäische Kommission, DStR 2020, 2457 (zitiert: *Gosch/Offerhaus/Heide*, DStR 2020, 2457).

Götz, Volkmar, Staatliche Beihilfen, in: Manfred A. Dauses, Markus Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, 55. Aufl., ISBN: 9783406696619, München 2022 (zitiert: *Götz*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts).

Götz, Volkmar, Steuervergünstigungen als Gegenstand der europäischen Beihilfenaufsicht, in: Paul Kirchhof, Moris Lehner, Arndt Raupach et al. (Hrsg.), Staaten und Steuern - Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag, ISBN: 3811422669, Heidelberg 2000 (zitiert: *Götz*, in: Kirchhof/Lehner/Raupach u. a. (Hrsg.),

Staaten und Steuern - Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag).

Götz, Volkmar/Thiele, Alexander/Ludwigs, Markus, Staatliche Beihilfen, in: Manfred A. Dauses, Markus Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, 55. Aufl., ISBN: 9783406696619, München 2022 (zitiert: *Götz/Thiele/Ludwigs*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts).

Grabmayr, Nora/Stehle, Achim/Pause, Fabian/Müller, Thorsten, Das Beihilfeverfahren der EU-Kommission zum Erneuerbare-Energien-Gesetz 2012, Würzburger Berichte zum Umweltenergierecht Nr. 2 vom Februar 2014, 2014 (zitiert: *Grabmayr/Stehle/Pause/Müller*, Das Beihilfeverfahren der EU-Kommission

zum Erneuerbare-Energien-Gesetz 2012, 2014).

Graßl, Benjamin/Koch, Reinald, Einordnung umsatzbasierter Steuern nach der aktuellen EuGH-Rechtsprechung und die Relevanz für unileterale Digitalsteuern, IStR 2020, 645 (zitiert: *Graßl/Koch*, IStR 2020, 645).

Gröpl, Christoph, EU-Steuerrecht, in: Manfred A. Dauses, Markus Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, 55. Aufl., ISBN: 9783406696619, München 2022 (zitiert: *Gröpl*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts).

Gross, Ivo, Das europäische Beihilfenrecht im Wandel, Probleme, Reformen und Perspektiven, Zugl.:

St. Gallen, Univ., Diss., 2003, Schriftenreihe Europäisches Recht, Politik und Wirtschaft, Bandnr. 297, ISBN: 3832906010, Baden-Baden 2004 (zitiert: *Gross*, Das europäische Beihilfenrecht im Wandel, 2004).

Gross, Ivo, Subventionsrecht und "schädlicher Steuerwettbewerb": Selektivität von Steuervergünstigungen als gemeinsames Kriterium, RIW 2002, 46 (zitiert: *Gross*, RIW 2002, 46).

Grube, Friederike, Der Einfluss des unionsrechtlichen Beihilfenverbots auf das deutsche Steuerrecht, Diss., Dargestellt an den Beispielen der sogenannten Sanierungsklausel und der Steuervergünstigungen für gemeinnützige Unternehmen, Finanz- und Steuerrecht in Deutschland und Europa, Bandnr. 25,

Frankfurt am Main 2014 (zitiert: *Grube*, Der Einfluss des unionsrechtlichen Beihilfenverbots auf das deutsche Steuerrecht, Diss., 2014).

Hackemann, Tim/Sydow, Sabine, Richtungsentscheidung des EuGH in der Rs. C-6/12, P Oy für die Voraussetzungen der Einstufung einer Sanierungsklausel als staatliche Beihilfe; Auswirkungen auf die suspendierte deutsche Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG, IStR 2013, 786 (zitiert: *Hackemann*/*Sydow*, IStR 2013, 786).

Hakenberg, Waltraud, Europarecht, 8. Aufl., Vahlen Jura Lehrbuch, ISBN: 9783800656790, München 2018 (zitiert: *Hakenberg*, Europarecht, 2018).

Hancher, Leigh, The General Framework, in: Leigh Hancher, Tom Ottervanger, Piet Jan Slot (Hrsg.), EU State Aids, 6. Auflage, ISBN: 978-0-414-04656-6, 2021 (zitiert: *Hancher*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids).

Hanf, Dominik, Der Vertrauensschutz bei der Rücknahme rechtswidriger Verwaltungsakte als neuer Prüfstein für das Kooperationsverhältnis zwischen EuGH und BVerfG, Diss., 1999 (zitiert: *Hanf*, Der Vertrauensschutz bei der Rücknahme rechtswidriger Verwaltungsakte als neuer Prüfstein für das Kooperationsverhältnis zwischen EuGH und BVerfG, 1999).

Haratsch, Andreas/Koenig, Christian/Pechstein, Matthias/Kubicki, Philipp/Fuchs, Tobias,

Europarecht, 12. Aufl., Mohr Siebeck Lehrbuch, ISBN: 9783161559747, Tübingen 2020 (zitiert: *Haratsch/Koenig/Pechstein/Kubicki/Fuchs*, Europarecht, 2020).

Herdegen, Matthias, Europarecht, 20. Aufl., Grundrisse des Rechts, ISBN: 9783406726194, München 2018 (zitiert: *Herdegen*, Europarecht, 2018).

Hey, Johanna, Körperschaft- und Gewerbesteuer und objektives Nettoprinzip, Beihefter zu DStR 2009, 109 (zitiert: *Hey*, Beihefter zu DStR 2009, 109).

Hey, Johanna, Tipke/Lang, in: Klaus Tipke, Joachim Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 24. Aufl., ISBN: 978-3-504-20149-4, Köln 2021 (zitiert: *Hey*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht).

Hillgruber, Christian/Epping, Volker (Hrsg.), BeckOK GG, München 2022 (zitiert: *Bearbeiter,* in: *Hillgruber/Epping* (Hrsg.), *BeckOK GG)*.

Hobe, Stephan, Europarecht, 9. Aufl., Academia Iuris Lehrbücher der Rechtswissenschaft, ISBN: 9783800654468, München 2017 (zitiert: *Hobe*, Europarecht, 2017).

Hummel, David, Abzugsfähige finale Verluste im Sinne der Marks & Spencer Rechtsprechung des EuGH - kann es die überhaupt geben?, in: Dietmar Gosch, Arne Schnitger, Wolfgang Schön (Hrsg.), Festschrift für Jürgen Lüdicke, München 2019, S. 311–322 (zitiert: *Hummel*, in: Gosch/Schnitger/Schön (Hrsg.), Festschrift für Jürgen Lüdicke).

Hummel, David, Das nationale Steuergesetz unter der umfassenden Kontrolle des unionsrechtlichen Beihilferechts?, GmbHR 2019, 390 (zitiert: *Hummel*, GmbHR 2019, 390).

Hummel, David, Ertragsbesteuerung im Zeitalter der Digitalisierung: umsatzbasierte Steuern als Alternative zur herkömmlichen Gewinnbesteuerung?, ISR 2021, 216 (zitiert: *Hummel*, ISR 2021, 216).

Hummel, David, Keine Prüfungskompetenz der nationalen Gerichte hinsichtlich der Grundfreiheiten, wenn eine (mögliche) Beihilferegelung vorliegt, ISR 2019, 395 (zitiert: *Hummel*, ISR 2019, 395).

Hummel, David, Zum zutreffenden Umgang mit Urt. des Europäischen Gerichtshof – am Beispiel des angeblich in seiner derzeitigen Fassung nicht zu rettenden § 4 Nr. 13 UStG, UR 2021, 173 (zitiert: *Hummel*, UR 2021, 173).

Huster, Stefan, Rechte und Ziele - Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes, Diss., Schriften zum Öffentlichen Recht, Bandnr. 642, ISBN: 9783428078677, Berlin 1993 (zitiert: *Huster*, Rechte und Ziele - Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes, Diss., 1993).

Ismer, Roland, Umgang mit dem unionsrechtlichen Beihilfeverbot - aktuelle Herausforderungen, in: Klaus-Dieter Drüen, Johanna Hey, Rudolf Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland -

Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, S. 845–863 (zitiert: *Ismer*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland - Festschrift für den Bundesfinanzhof).

Ismer, Roland/Karch, Alexandra, Das Referenzsystem bei der beihilferechtlichen Überprüfung nationaler Steuervergünstigungen, IStR 2014, 130 (zitiert: *Ismer/Karch*, IStR 2014, 130).

Ismer, Roland/Piotrowski, Sophia, Selektivität von Beihilfen: Dogmatische Grundfragen am Beispiel von IP-Boxen, IStR 2015, 257 (zitiert: *Ismer/Piotrowski*, IStR 2015, 257).

Jaeger, Thomas, Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben, Wien 2006 (zitiert: *Jaeger*,

Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben, 2006).

Jaeger, Thomas, From Santander to LuxLeaks - and Back, EStAL 2015, 345 (zitiert: *Jaeger*, EStAL 2015, 345).

Jaeger, Thomas, Schwächen der Prüfung von Steuerbeihilfen am Beispiel der Urt. Fiat und Starbucks, EuZW 2020, 18 (zitiert: *Jaeger*, EuZW 2020, 18).

Jäger, Thomas, Steuerliche Maßnahmen, in: Frank Montag, Franz Jürgen Säcker (Hrsg.), Münchener Kommentar Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht, Band 5: Beihilfenrecht, Art. 107-109 ARUV, Beihilfenverfahrensordnung,

Gruppenausnahmen, Rückforderung von Beihilfen, 4. Auflage, ISBN: 9783406706950, München 2022 (zitiert: *Jäger*, in: Montag/Säcker (Hrsg.), Münchener Kommentar Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht, Band 5: Beihilfenrecht).

Jellinek, Georg, Allgemeine Staatslehre, Das Recht des modernen Staates, Bandnr. / Georg Jellinek ; Bd. 1, Berlin 1900 (zitiert: *Jellinek*, Allgemeine Staatslehre, 1900).

Jennert, Carsten/Ellenrieder, Benedikt, Unternehmensbesteuerung im Lichte des EU-Beihilferechts, EWS 2011, 305 (zitiert: *Jennert/Ellenrieder*, EWS 2011, 305).

Jochimsen, Claus/Kleve, Guido, Steuerpraktiken und das Verbot unzulässiger Beihilfen – merkliche Zuspitzung einer komplexen Fragestellung, IStR 2017, 265 (zitiert: *Jochimsen/Kleve*, IStR 2017, 265).

Jochum, Heike, Faires Steuerrecht für Europa, ZRP 2015, 115 (zitiert: *Jochum*, ZRP 2015, 115).

Joecks, Wolfgang, Steuerhinterziehung, in: Wolfgang Joecks, Markus Jäger, Karsten Randt et al. (Hrsg.), Steuerstrafrecht, Mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht ; Kommentar §§ 369 - 412 AO, § 32 ZollVG, 9. Auflage, Beck'sche Steuerkommentare, ISBN: 9783406650949, München 2022 (zitiert: *Joecks*, in: Joecks/Jäger/Randt u. a. (Hrsg.), Steuerstrafrecht).

Joisten, Christian/Spierts, Etienne/Bart, Heijnen/Ratzenhofer, Anna, Reform der Erfassung von Share Deals bei der Grunderwerbsteuer, IFSt-Schrift 528, 2019 (zitiert: *Joisten/Spierts/Bart/Ratzenhofer*, Reform der Erfassung von Share Deals bei der Grunderwerbsteuer, IFSt-Schrift 528, 2019).

Jozipovic, Sime, Die Anwendung des EU-Beihilfenrechts auf das internationale Steuerrecht, Die wettbewerbs- und handelsrechtlichen Einflüsse auf die staatliche Fiskalsystemgestaltung, PwC-Studien zum Unternehmens- und Internationalen Steuerrecht, Bandnr. 9, Wiesbaden 2018 (zitiert: *Jozipovic*, Die Anwendung des EU-Beihilfenrechts auf das internationale Steuerrecht, 2018).

Jung, Christian/Neckenich, Lennart, Bestimmung von Referenzsystem und Benchmark zur Ermittlung des Vorteils, in: Hanno Kube, Ekkehart Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, Ergebnisse eines Forschungsprojekts des Instituts für Finanz- und Steuerrecht, ISBN: 978-3-86541-982-8, 2018, S. 7–38 (zitiert: *Jung/Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts).

Kahl, Wolfgang/Waldhoff, Christian/Walter, Christian (Hrsg.), Bonner Kommentar zum GG, Gegründet 1950, 215. Aufl., Heidelberg 2022 (zitiert: *Bearbeiter,* in: *Kahl/Waldhoff/Walter* (Hrsg.), *Bonner Kommentar zum GG)*.

Kamann, Hans-Georg, Vorbemerkungen Art. 110-113, in: Rudolf Streinz, Walther Michl, Sophie Luise Bings et al. (Hrsg.), EUV/AEUV, Vertrag über die Europäische Union, Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 3. Auflage, Beck'sche Kurz-Kommentare Band 57, ISBN: 9783406694813, München 2018 (zitiert: *Kamann*, in: Streinz/Michl/Bings u. a. (Hrsg.), EUV/AEUV).

Karpenstein, Ulrich, Art. 267 AEUV, in: Eberhard Grabitz, Meinhard Hilf, Martin Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Kommentar; Loseblatt, 75. Auflage, ISBN: 9783406650031, München 2022 (zitiert: *Karpenstein*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU).

Kessler, Wolfgang/Egelhof, Julian/Probst, Dominik, Die Sanierungsklausel im Beihilfenrecht - Roma locuta, causa finita?, DStR 2018, 1945 (zitiert: *Kessler/Egelhof/Probst*, DStR 2018, 1945).

Kirchhof, Paul, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, 319 (zitiert: *Kirchhof*, StuW 1985, 319).

Klein, Martin, Die nicht "angemessene rechtliche Gestaltung" im Steuerumgehungstatbestand des § 42 AO, Zugl.: Bochum, Univ., Diss., 1993, Der Rechts- und Steuerdienst, Bandnr. 79, ISBN: 3504640790, Köln 1994 (zitiert: *Klein*, Die nicht "angemessene rechtliche Gestaltung" im Steuerumgehungstatbestand des § 42 AO, 1994).

Klenk, Friedrich, Wesen der Umsatzsteuer, in: Otto Sölch, Karl Ringleb, Wilfried Wagner (Hrsg.), Umsatzsteuergesetz, Mit Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung, EG-Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie, Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung, EG-Richtlinie 2008/9/EG, dreizehnter EG-Umsatzsteuerrichtlinie : Kommentar : Auszug, 94. EGL, Beck'sche Steuerkommentare, ISBN: 9783406679506, München 2022 (zitiert: *Klenk*, in: Sölch/Ringleb/Wagner (Hrsg.), Umsatzsteuergesetz).

Kliemann, Annette/Mederer, Wolfgang, Art. 107 AEUV, in: Hans von der Groeben, Jürgen Schwarze, Armin Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Vertrag über die Europäische Union - Vertrag über die Arbeitsweise der

Europäischen Union - Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 7. Aufl., NomosKommentar, ISBN: 9783832960193, Baden-Baden 2015 (zitiert: *Kliemann/Mederer*, in: Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht).

Koenig, Christian/Förtsch, Beate, Art. 107 AEUV, in: Rudolf Streinz, Walther Michl, Sophie Luise Bings et al. (Hrsg.), EUV/AEUV, Vertrag über die Europäische Union, Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 3. Auflage, Beck'sche Kurz-Kommentare Band 57, ISBN: 9783406694813, München 2018 (zitiert: *Koenig/Förtsch*, in: Streinz/Michl/Bings u. a. (Hrsg.), EUV/AEUV).

Koenig, Christian/Ghazarian, Lucyne, Verfahren der Beihilfenaufsicht, in: Rudolf Streinz, Walther Michl, Sophie Luise Bings et al. (Hrsg.), EUV/AEUV, Vertrag über die Europäische Union, Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 3. Auflage, Beck'sche Kurz-Kommentare Band 57, ISBN: 9783406694813, München 2018 (zitiert: *Koenig/Ghazarian*, in: Streinz/Michl/Bings u. a. (Hrsg.), EUV/AEUV).

Koenig, Christian/Haratsch, Andreas, Die Rundfunkgebühren auf dem Prüfstand des Altmark Trans-Urt.s des Europäischen Gerichtshofs, ZUM 2003, 804 (zitiert: *Koenig/Haratsch*, ZUM 2003, 804).

Koenig, Christian/Kühling, Jürgen/Ritter, Nicolai, EG-Beihilfenrecht, 2. Aufl., Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht, ISBN: 3800513641, Frankfurt am Main 2005 (zitiert: *Koenig/Kühling/Ritter*, EG-Beihilfenrecht, 2005).

Koenig, Ulrich, Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten, in: Ulrich Koenig (Hrsg.), Abgabenordnung, §§ 1 bis 368 ; Kommentar, 4. Auflage, Beck'sche Steuerkommentare, ISBN: 9783406637100, München 2021 (zitiert: *Koenig*, in: Koenig (Hrsg.), Abgabenordnung).

Koenig, Ulrich (Hrsg.), AO, §§ 1 bis 368 ; Kommentar, 4. Aufl., München 2022 (zitiert: *Bearbeiter,* in: *U. Koenig* (Hrsg.), *AO)*.

Kofler, Georg, Einige Überlegungen zur steuerlichen Kohärenz nach dem Urt. des EuGH in der Rs Manninen, ÖStZ 2005, 26 (zitiert: *Kofler*, ÖStZ 2005, 26).

Kokott, Juliane, Das Steuerrecht der Europäischen Union, ISBN: 9783406722868, München 2018 (zitiert: *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018).

Kokott, Juliane, Der EuGH als Garant fairen Steuerwettbewerbs, ISR 2017, 395 (zitiert: *Kokott*, ISR 2017, 395).

Kokott, Juliane, Entwicklungslinien der Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, in: Klaus-Dieter Drüen, Johanna Hey, Rudolf Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre

Steuerrechtsprechung in Deutschland - Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, S. 735–761 (zitiert: *Kokott*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland - Festschrift für den Bundesfinanzhof).

Kokott, Juliane, Herausforderungen einer Digitalsteuer, DStR 2019, 123 (zitiert: *Kokott*, DStR 2019, 123).

Kokott, Juliane, Steuerrecht und unionsrechtlicher Beihilfebegriff, in: Michael Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Wien, 18. und 19. September 2017, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., DStJG Band 41, ISBN: 9783504620431, Köln 2018, S. 535–560 (zitiert: *Kokott*, in: Lang (Hrsg.),

Europäisches Steuerrecht, 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Wien, 18. und 19. September 2017).

Kokott, Juliane/Dobratz, Lars, Der unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz im Europäischen Steuerrecht, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, Berlin, Heidelberg 2015 (zitiert: *Kokott/Dobratz*, Der unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz im Europäischen Steuerrecht, 2015).

Kokott, Juliane/Ost, Hartmut, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, EuZW 2011, 496 (zitiert: *Kokott*/*Ost*, EuZW 2011, 496).

Korte, Stefan, EUV/AEUV, in: Christian Calliess, Matthias Ruffert, Winfried Kluth (Hrsg.), EUV/AEUV,

Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta : Kommentar, 6. Auflage, ISBN: 9783406686023, München 2022 (zitiert: *Korte*, in: Calliess/Ruffert/Kluth (Hrsg.), EUV/AEUV).

Kotzur, Markus, European Union treaties, in: Rudolf Geiger, Daniel-Erasmus Khan, Markus Kotzur (Hrsg.), European Union treaties, Treaty on European Union, treaty on the functioning of the European Union, ISBN: 9781849463614, München 2014 (zitiert: *Kotzur*, in: Geiger/Khan/Kotzur (Hrsg.), European Union treaties).

Kratzsch, Alexander, § 12 EStG, in: Gerrit Frotscher, Matthias Geurts (Hrsg.), EStG Kommentar, Loseblattsamlung, 229. Aufl., Freiburg Juli

2022 (zitiert: *Kratzsch*, in: Frotscher/Geurts (Hrsg.), EStG Kommentar).

Krumm, Marcel, Verfahrensrechtliche Aspekte steuerlicher Beihilfen, in: Michael Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Wien, 18. und 19. September 2017, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., DStJG Band 41, ISBN: 9783504620431, Köln 2018, S. 561–611 (zitiert: *Krumm*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Wien, 18. und 19. September 2017).

Kühling, Jürgen, EUV/AEUV, in: Rudolf Streinz, Walther Michl, Sophie Luise Bings et al. (Hrsg.), EUV/AEUV, Vertrag über die Europäische

Union, Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 3. Auflage, Beck'sche Kurz-Kommentare Band 57, ISBN: 9783406694813, München 2018 (zitiert: *Kühling*, in: Streinz/Michl/Bings u. a. (Hrsg.), EUV/AEUV).

Kühling, Jürgen/Schwendinger, Gerd, Rechtskraftdurchbrechung durch EU-(Beihilfen-)Recht - Die Tragweite der EuGH-Vorlage des LG Münster, EWS 2015, 1 (zitiert: *Kühling/Schwendinger*, EWS 2015, 1).

Kurcz, Bartlomiej/Vallindas, Dimitri, Can general measures be… selective? Some thoughts on the interpretation of a state aid definition, CMLR

2008, 159 (zitiert: *Kurcz/Vallindas*, CMLR 2008, 159).

Lang, John Temple, The Gibraltar State Aid and Taxation Judgment - A Methodical Revolution, European State Aid Law Quarterly, EStAL 2012, 805 (zitiert: *Lang*, EStAL 2012, 805).

Lang, Michael, Das Gibraltar-Urt. des EuGH: Neue beihilferechtliche Vorgaben für das Steuerrecht?, ÖStZ 2011, 593 (zitiert: *Lang*, ÖStZ 2011, 593).

Lang, Michael, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Gutachten, Verhandlungen des Siebzehnten Österreichischen Juristentages Steuerrecht, Bandnr. 1, ISBN:

9783214109677, Wien 2009 (zitiert: *Lang*, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, 2009).

Lang, Michael, Seminar J: Steuerrecht, Grundfreiheiten und Beihilfeverbot, IStR 2010, 570 (zitiert: *Lang*, IStR 2010, 570).

Lang, Michael, State Aid and Taxation: Selectivity and Comparability Analysis, in: Isabelle Richelle, Wolfgang Schön, Edoardo Traversa (Hrsg.), State aid law and business taxation, MPI studies in tax law and public finance volume 6, ISBN: 9783662530559, Berlin 2016 (zitiert: *Lang*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State aid law and business taxation).

Lang, Michael, Tax Rulings und Beihilferecht, IStR 2015, 369 (zitiert: *Lang*, IStR 2015, 369).

Langner, Stella, Verfälschung des Wettbewerbes und Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten, in: Hanno Kube, Ekkehart Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, Ergebnisse eines Forschungsprojekts des Instituts für Finanz- und Steuerrecht, ISBN: 978-3-86541-982-8, 2018, S. 161–186 (zitiert: *Langner*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts).

Latzel, Clemens, Schutz vor rückwirkendem Rechtkraft Unionsrechts, EuR 2015, 415 (zitiert: *Latzel*, EuR 2015, 415).

Leibrock, Gerhard, Die verfassungs- und europarechtlichen Probleme der Regionalförderung, Diss., Saarbrücken 1989 (zitiert: *Leibrock*, Die verfassungs- und europarechtlichen Probleme der Regionalförderung, Diss., 1989).

Lessenich, Christof, Artikel 108 Verfahrensvorschriften, in: Helmuth Schröter, Robert Klotz, Jakob Thinam et al. (Hrsg.), Europäisches Wettbewerbsrecht, Großkommentar, 3. Auflage, NomosKommentar, ISBN: 9783832949143, Baden-Baden 2022 (zitiert: *Lessenich*, in: Schröter/Klotz/Thinam u. a. (Hrsg.), Europäisches Wettbewerbsrecht).

Linn, Alexander, Die Beihilfeverfahren in Sachen Amazon, Apple, Fiat und Starbucks – Eine neue Dimension der Selektivität?, IStR 2015, 114 (zitiert: *Linn*, IStR 2015, 114).

Loewens, Lars, Der Einfluß des Europarechts auf das deutsche Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Schriftenreihe Europäisches Recht, Politik und Wirtschaft, Bandnr. 331, ISBN: 978-3-8329-2663-2, Baden-Baden 2007 (zitiert: *Loewens*, Der Einfluß des Europarechts auf das deutsche Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2007).

Ludwigs, Markus, Verfahren des Beihilfenrechts, in: Manfred A. Dauses, Markus Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, 55. Aufl., ISBN: 9783406696619, München 2022 (zitiert: *Ludwigs*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts).

Luja, Raymond H. C., Will the EU's State Aid Regime Survive BEPS?, BTR 2015, 379 (zitiert: *Luja*, BTR 2015, 379).

Lyal, Richard, Selectivity for Martians – an Essay on Fiscal State Aid, in: Juliane Kokott, Petra Pohlmann, Romina Polley (Hrsg.), Europäisches, deutsches und internationales Kartellrecht - Festschrift für Dirk Schroeder zum 65. Geburtstag, ISBN: 3504060506, Köln 2018, S. 523–540 (zitiert: *Lyal*, in: Kokott/Pohlmann/Polley (Hrsg.), Europäisches, deutsches und internationales Kartellrecht - Festschrift für Dirk Schroeder zum 65. Geburtstag).

Maier, Julian, Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien des Freizügigkeitsabkommens Schweiz-EU, Diss., Wirtschafts- und Steuerrecht, Bandnr. 10, Baden-Baden 2013 (zitiert: *Maier*, Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien des

Freizügigkeitsabkommens Schweiz-EU, Diss., 2013).

Märtens, Markus, Dauerverlustbetriebe im kommunalen Querverband - Unterliegt die gesetzliche Regelung dem unionsrechtlichen Durchführungsverbot für "neue" Beihilfen?, in: Jürgen Lüdicke, Rudolf Mellinghoff, Thomas Rödder (Hrsg.), Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung - Festschrift für Dietmar Gosch zum Ausscheiden aus dem Richteramt, ISBN: 340668582X, München 2016, S. 279–292 (zitiert: *Märtens*, in: Lüdicke/Mellinghoff/Rödder (Hrsg.), Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung - Festschrift für Dietmar Gosch zum Ausscheiden aus dem Richteramt).

Maunz, Theodor/Dürig, Günter, GG, Kommentar, 96. Aufl., hrsg. von Theodor Maunz, Günter Dürig, München 2022 (zitiert: *Bearbeiter,* in: *Maunz/Dürig* (Hrsg.), *GG)*.

Maxian Rusche, Tim, VerfahrensVO, in: Ernst-Joachim Mestmäcker, Ulrich Immenga (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Band 3, Beihilfenrecht/Sonderbereiche, 6. Auflage, ISBN: 9783406641831, 2020 (zitiert: *Maxian Rusche*, in: Mestmäcker/Immenga (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Band 3, Beihilfenrecht/Sonderbereiche).

Mederer, Wolfgang, Europäisches Wettbewerbsrecht, in: Helmuth Schröter, Robert Klotz, Jakob Thinam et al. (Hrsg.), Europäisches Wettbewerbsrecht, Großkommentar, 3. Auflage, NomosKommentar, ISBN:

9783832949143, Baden-Baden 2022 (zitiert: *Mederer*, in: Schröter/Klotz/Thinam u. a. (Hrsg.), Europäisches Wettbewerbsrecht).

Meßbacher-Hönsch, Christine, § 1 GrEStG, in: Ernst Paul Boruttau (Hrsg.), Grunderwerbsteuergesetz, 20. Auflage, München 2021 (zitiert: *Meßbacher-Hönsch*, in: Boruttau (Hrsg.), Grunderwerbsteuergesetz).

Mestmäcker, Ernst-Joachim/Schweitzer, Heike, Art. 107 Abs. 1 AEUV, in: Ulrich Immenga, Ernst-Joachim Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Bd. 5, Beihilfenrecht, 6. Aufl., ISBN: 978-3-406-72485-5, München 2022 (zitiert: *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Bd. 5, Beihilfenrecht).

Meyer, André, Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem, Zum zivilrechtlichen Ausgleich von Steuerfolgen, Köln 2013 (zitiert: *Meyer*, Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem, 2013).

Mick, Marcus, Die Steuerkonzeption der Europäischen Union, Zielvorgaben, Umsetzung und Grenzen zulässiger Steuerharmonisierung, Zugl.: Münster (Westfalen), Univ., Diss., 1995, Internationale Hochschulschriften, Bandnr. 175, ISBN: 3893253491, Münster 1995 (zitiert: *Mick*, Die Steuerkonzeption der Europäischen Union, 1995).

Milutinovic, Andela, Mittelbare Begünstigung von Unternehmen, in: Hanno Kube, Ekkehart Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als

Innovationsmotor des Steuerrechts, Ergebnisse eines Forschungsprojekts des Instituts für Finanz- und Steuerrecht, ISBN: 978-3-86541-982-8, 2018, S. 85–102 (zitiert: *Milutinovic*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts).

Müller-Graff, Peter-Christian, Die Erscheinungsformen der Leistungssubventionstatbestände aus wirtschaftsrechtlicher Sicht, ZHR 1988, 403 (zitiert: *Müller-Graff*, ZHR 1988, 403).

Müller-Graff, Peter-Christian, Verfassungsordnung der Europäischen Union, in: Manfred A. Dauses, Markus Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, 55. Aufl., ISBN: 9783406696619, München 2022 (zitiert:

Müller-Graff, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts).

Neckenich, Lennart, Selektivität im Steuerrecht, in: Hanno Kube, Ekkehart Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, Ergebnisse eines Forschungsprojekts des Instituts für Finanz- und Steuerrecht, ISBN: 978-3-86541-982-8, 2018, S. 103–132 (zitiert: *Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts).

Nettesheim, Martin, Das Recht der Europäischen Union, in: Eberhard Grabitz, Meinhard Hilf, Martin Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Kommentar; Loseblatt, 75. Auflage, ISBN: 9783406650031, München 2022 (zitiert:

Nettesheim, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU).

Nicolaides, Phedon, Can Selectivity Result from the Application of Non-Selective Rules: The Case of Engie, EStAL 2019, 15 (zitiert: *Nicolaides*, EStAL 2019, 15).

Nicolaides, Phedon, State Aid Rules and Tax Rulings, European State Aid Law Quarterly, EStAL 2016, 416 (zitiert: *Nicolaides*, EStAL 2016, 416).

Nicolaides, Phedon, The Concept of Selectivity: An Ever Wider Scope, European State Aid Law Quarterly, EStAL 2012, 791 (zitiert: *Nicolaides*, EStAL 2012, 791).

Nücken, Sandro, Nationaler Steuerwettbewerb: eine rechtsvergleichende Analyse des bundesstaatlichen Steuerwettbewerbs in der Schweiz, den Vereinigten Staaten von Amerika und der Bundesrepublik Deutschland, Diss., Baden-Baden 2013 (zitiert: *Nücken*, Nationaler Steuerwettbewerb: eine rechtsvergleichende Analyse des bundesstaatlichen Steuerwettbewerbs in der Schweiz, den Vereinigten Staaten von Amerika und der Bundesrepublik Deutschland, Diss., 2013).

O'Brien, Martha, Company taxation, State aid and fundamental freedoms: Is the next step enhanced co-operation?, ELR 2005, 209 (zitiert: *O'Brien*, ELR 2005, 209).

Obwexer, Walter, Europäisches Unionsrecht, in: Hans von der Groeben, Jürgen Schwarze, Armin Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Vertrag über die Europäische Union - Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union - Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 7. Aufl., NomosKommentar, ISBN: 9783832960193, Baden-Baden 2015 (zitiert: *Obwexer*, in: Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht).

Oppermann, Thomas/Classen, Claus Dieter/Nettesheim, Martin, Europarecht, Ein Studienbuch, 8. Aufl., Juristische Kurz-Lehrbücher, ISBN: 9783406726330, München 2018 (zitiert: *Oppermann/Classen/Nettesheim*, Europarecht, 2018).

Patzner, Andreas/Nagler, Jürgen, Die Anzeigepflicht für Steuergestaltungen als Herausforderung für Steuerpflichtige, IStR 2019, 402 (zitiert: *Patzner/Nagler*, IStR 2019, 402).

Pelka, Sascha, EU-Kommentar, in: Ulrich Becker, Armin Hatje, Johann Schoo et al. (Hrsg.), EU-Kommentar, 4. Auflage, ISBN: 9783848734986, Baden-Baden, Wien, Basel 2019 (zitiert: *Pelka*, in: Becker/Hatje/Schoo u. a. (Hrsg.), EU-Kommentar).

Penner, Andreas, Europäisches Beihilfenrecht, in: Alexander Birnstiel, Marc Bungenberg, Helge Heinrich et al. (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht, Nomos-Kommentar, ISBN: 978-3-8329-5728-2, Baden-Baden 2013 (zitiert: *Penner*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich u. a. (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht).

Perez-Bernabeu, Begona, Refining the Derogation Test on Material Tax Selectivity: The Equality Test, European State Aid Law Quarterly, EStAL 2017, 582 (zitiert: *Perez-Bernabeu*, EStAL 2017, 582).

Poulakos, Christos, Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht, Diss., Athen/Regensburg 2013 (zitiert: *Poulakos*, Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht, Diss., 2013).

Quardt, Gabriele, Die Rückforderung staatlicher Beihilfen und ihre Grenzen in der Insolvenz, EWS, Bandnr. 2003, 312 (zitiert: *Quardt*, EWS 2003312).

Rapp, Julia, Das "EU arm´s length principle" in der Verwaltungspraxis der Kommission zu aggressiven Steuerplanungspraktiken - eine Erläuterung, EuZW 2019, 437 (zitiert: *Rapp*, EuZW 2019, 437).

Ratschow, Eckardt, Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten, in: Franz Klein (Hrsg.), Abgabenordnung, Einschließlich Steuerstrafrecht, 16. Auflage, Beck-online, ISBN: 9783406721267, München 2022 (zitiert: *Ratschow*, in: Klein (Hrsg.), Abgabenordnung).

Reich, Daniel, Rechtsfolgen steuerrechtlicher Verstöße gegen das Beihilfenrecht, in: Hanno Kube, Ekkehart Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, Ergebnisse eines Forschungsprojekts des

Instituts für Finanz- und Steuerrecht, ISBN: 978-3-86541-982-8, 2018, S. 219–242 (zitiert: *Reich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts).

Remien, Oliver, Europarecht, in: Reiner Schulze, Manfred Zuleeg, Stefan Kadelbach et al. (Hrsg.), Europarecht, Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, 4. Auflage, ISBN: 9783848712199, Baden-Baden 2020 (zitiert: *Remien*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach u. a. (Hrsg.), Europarecht).

Rengers, Jutta, KStG § 1 Unbeschränkte Steuerpflicht, in: Walter Blümich, Bernd Heuermann, Peter Brandis (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, EStG, KStG, GewStG ;

Kommentar, Stand: Feb. 2019 (161. Erg.-Lfg.), Beck-Online Bücher, ISBN: 9783800623136, München 2022 (zitiert: *Rengers*, in: Blümich/Heuermann/Brandis (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz).

Riedel, Christian, Die Grundrechtsprüfung durch den EuGH, Systematisierung, Analyse und Kontextualisierung der Rechtsprechung nach Inkrafttreten der EU-Grundrechtecharta, ISBN: 978-3-16-159045-0, Tübingen 2020 (zitiert: *Riedel*, Die Grundrechtsprüfung durch den EuGH, 2020).

Romariz, Cristina, Revisiting Material Selectivity in EU State Aid Law - Or "The Ghost of Yet-To-Come",

EStAL 2014, 39 (zitiert: *Romariz*, EStAL 2014, 39).

Rossi-Maccanico, Pierpaolo, A New Framework for State Aid Review of Tax Rulings, European State Aid Law Quarterly, EStAL 2015, 371 (zitiert: *Rossi-Maccanico*, EStAL 2015, 371).

Rust, Mathis, Regionale Steuerautonomie vor dem europäischen Beihilferecht, Diss., Baden-Baden 2013 (zitiert: *Rust*, Regionale Steuerautonomie vor dem europäischen Beihilferecht, Diss., 2013).

Säcker, Franz Jürgen, MüKoBeihilfenR, in: Frank Montag, Franz Jürgen Säcker (Hrsg.), Münchener Kommentar Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht, Band 5: Beihilfenrecht, Art. 107-109 ARUV,

Beihilfenverfahrensordnung, Gruppenausnahmen, Rückforderung von Beihilfen, 4. Auflage, ISBN: 9783406706950, München 2022 (zitiert: *Säcker*, in: Montag/Säcker (Hrsg.), Münchener Kommentar Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht, Band 5: Beihilfenrecht).

Schamell, Judith, Beihilfenkontrolle von Verrechnungspreisen, ISR 2019, 28 (zitiert: *Schamell*, ISR 2019, 28).

Schaper, Nils Ingmar, Steuerstaat im Wettbewerb: internationaler Steuerwettbewerb und nationale Besteuerungsprinzipien als responsives System, Diss., Baden-Baden 2014 (zitiert: *Schaper*, Steuerstaat im Wettbewerb: internationaler Steuerwettbewerb und nationale Besteuerungsprinzipien als responsives System, Diss., 2014).

Schaumburg, Harald, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, FS Tipke 1995, 125 (zitiert: *Schaumburg*, FS Tipke 1995, 125).

Schaumburg, Harald, Steuergesetzgebungskompetenzen der Union, in: Harald Schaumburg, Joachim Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2., völlig überarbeitete und erweiterte Auflage, ISBN: 9783504260187, Köln 2020 (zitiert: *Schaumburg*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht).

Schemmel, Lothar, Kommunale Steuerautonomie und Gewerbesteuerabbau, Wiesbaden 2002 (zitiert: *Schemmel*, Kommunale Steuerautonomie und Gewerbesteuerabbau, 2002).

Schlücke, Katharina, Die Umsetzung von EuGH-Entscheidungen in das deutsche Steuerrecht, Diss., Steuerwissenschaftliche Schriften, Bandnr. 47, ISBN: 9783848710126, 2013 (zitiert: *Schlücke*, Die Umsetzung von EuGH-Entscheidungen in das deutsche Steuerrecht, Diss., 2013).

Schmidt, Jan, Vorteil durch staatliche Maßnahme oder aus staatlichen Mitteln, in: Hanno Kube, Ekkehart Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, Ergebnisse eines Forschungsprojekts des Instituts für Finanz- und Steuerrecht, ISBN: 978-3-86541-982-8, 2018, S. 39–62 (zitiert: *Schmidt*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts).

Schnitger, Arne, Der Einfluss des Beihilferechts auf die direkten Steuern in Deutschland, IStR 2017, 421 (zitiert: *Schnitger*, IStR 2017, 421).

Schön, Wolfgang, Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, in: Christian Koenig, Ulrich Ehricke (Hrsg.), Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, Abhandlungen aus dem gesamten bürgerlichen Recht, Handelsrecht und Wirtschaftsrecht Bd. 69, ISBN: 3800512718, Heidelberg 2001 (zitiert: *Schön*, in: Koenig/Ehricke (Hrsg.), Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts).

Schön, Wolfgang, EU State Aids, in: Leigh Hancher, Tom Ottervanger, Piet Jan Slot (Hrsg.), EU State Aids, 6. Auflage, ISBN: 978-0-414-04656-6, 2021 (zitiert: *Schön*, in:

Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids).

Schön, Wolfgang, Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts, in: Rainer Hüttemann (Hrsg.), Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, 34. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Nürnberg, 14. und 15. September 2009, Köln 2010, S. 29–63 (zitiert: *Schön*, in: Hüttemann (Hrsg.), Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, 34. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Nürnberg, 14. und 15. September 2009).

Schön, Wolfgang, Selektivität schlägt Souveränität, ZHR 2019, 393 (zitiert: *Schön*, ZHR 2019, 393).

Schön, Wolfgang, Steuerliche Beihilfen, in: Christian Koenig, Ulrich Ehricke (Hrsg.), Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, Abhandlungen aus dem gesamten bürgerlichen Recht, Handelsrecht und Wirtschaftsrecht Bd. 69, ISBN: 3800512718, Heidelberg 2001, S. 106–132 (zitiert: *Schön*, in: Koenig/Ehricke (Hrsg.), Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts).

Schön, Wolfgang, Taxation and State Aid Law in the European Union, CMLR 1999, 911 (zitiert: *Schön*, CMLR 1999, 911).

Schönfeld/Ellenrieder, Benedikt, Vertrauensschutz bei steuerlichen Beihilfen, IStR 2018, 444 (zitiert: Schönfeld/*Ellenrieder*, IStR 2018, 444).

Schröder, Meinhard, Art. 114, in: Rudolf Streinz, Walther Michl, Sophie Luise Bings et al. (Hrsg.), EUV/AEUV, Vertrag über die Europäische Union, Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 3. Auflage, Beck'sche Kurz-Kommentare Band 57, ISBN: 9783406694813, München 2018 (zitiert: *Schröder*, in: Streinz/Michl/Bings u. a. (Hrsg.), EUV/AEUV).

Schroeder, Werner, Grundkurs Europarecht, 5. Aufl., Grundkurs, ISBN: 9783406717383, München 2017 (zitiert: *Schroeder*, Grundkurs Europarecht, 2017).

Schubert, Claudia, Vorrang der Privatautonomie, in: Franz Jürgen Säcker, Roland Rixecker, Hartmut Oetker et al. (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 9. Auflage, ISBN: 9783406726026, München 2022 (zitiert: *Schubert*, in: Säcker/Rixecker/Oetker u. a. (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch).

Schwab, Andreas, European State Aid Law, in: Franz Jürgen Säcker, Frank Montag (Hrsg.), European state aid law, A commentary, ISBN: 9783832973896, München, Oxford, Baden-Baden 2016 (zitiert: *Schwab*, in: Säcker/Montag (Hrsg.), European state aid law).

Seer, Roman, Tipke/Lang, in: Klaus Tipke, Joachim Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 24. Aufl., ISBN: 978-3-

504-20149-4, Köln 2021 (zitiert: *Seer*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht).

Shaxson, Nicholas/Christensen, John, Tax Competitiveness - a Dangerous Obsession, in: Thomas Pogge, Krishen Mehta (Hrsg.), Global tax fairness, Oxford 2016, S. 265–297 (zitiert: *Shaxson/Christensen*, in: Pogge/Mehta (Hrsg.), Global tax fairness).

Sinnaeve, Adinda, § 32 Procedure regarding Unlawful Aid, in: Martin Heidenhain (Hrsg.), European State Aid Law, Handbook, ISBN: 9783406578847, Baden-Baden 2010 (zitiert: *Sinnaeve*, in: Heidenhain (Hrsg.), European State Aid Law).

Soltész, Ulrich, Die Entwicklung des europäischen Beihilferechts in 2016, EuZW 2017, 51 (zitiert: *Soltész*, EuZW 2017, 51).

Soltész, Ulrich, Neue Rechtsprechung zu "EU-Beihilferecht und Steuern" – Folgt jetzt mehr "Self-restraint" der EU-Kommission?, BB 2019, 1687 (zitiert: *Soltész*, BB 2019, 1687).

Soltész, Ulrich/Hellstern, Mara, Mittelbare Beihilfen - Indirekte Begünstigungen im EU-Beihilfenrecht, EuZW 2013, 498 (zitiert: *Soltész/Hellstern*, EuZW 2013, 498).

Staringer, Claus, Missbrauchsbekämpfung, Aufteilung der Besteuerungshoheit und Kohärenz in der Rechtsprechung des EuGH, in: Michael Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 42.

Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Wien, 18. und 19. September 2017, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., DStJG Band 41, ISBN: 9783504620431, Köln 2018, S. 365–381 (zitiert: *Staringer*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Wien, 18. und 19. September 2017).

Stöbener de Mora, Patricia, Überall Beihilfen? – Die Kommissionsbekanntmachung zum Beihilfebegriff, EuZW 2016, 685 (zitiert: *Stöbener de Mora*, EuZW 2016, 685).

Streinz, Rudolf, Art. 13 AEUV, in: Rudolf Streinz, Walther Michl, Sophie Luise Bings et al. (Hrsg.),

EUV/AEUV, Vertrag über die Europäische Union, Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 3. Auflage, Beck'sche Kurz-Kommentare Band 57, ISBN: 9783406694813, München 2018 (zitiert: *Streinz*, in: Streinz/Michl/Bings u. a. (Hrsg.), EUV/AEUV).

Streinz, Rudolf, Europarecht, 11. Aufl., Schwerpunktbereich, ISBN: 9783811493711, Heidelberg 2019 (zitiert: *Streinz*, Europarecht, 2019).

Strüber, Malte/Donat, Christoph von, Die Anwendung des Beihilfeverbots auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten - Von der Ausnahme zur Regel?, IFSt-Schrift Nr. 531, 2019 (zitiert: *Strüber/Donat*, Die Anwendung des Beihilfeverbots auf steuerliche Maßnahmen

der Mitgliedstaaten - Von der Ausnahme zur Regel?, IFSt-Schrift Nr. 531, 2019).

Stuart, Eugene, Whether or Not to Bite the Apple: Some Implications of the August 2016 Commission Decision on Irish Tax Benefits for Apple, European State Aid Law Quarterly, EStAL 2017, 209 (zitiert: *Stuart*, EStAL 2017, 209).

Sutter, Franz Philipp, Art. 107 AEUV, in: Thomas Jaeger, Karl Stöger, Heinz Mayer (Hrsg.), Kommentar zu EUV und AEUV, Unter Berücksichtigung der österreichischen Judikatur und Literatur, Manz Grosskommentare, ISBN: 9783214130589, Wien 2010 (zitiert: *Sutter*, in: Jaeger/Stöger/Mayer (Hrsg.), Kommentar zu EUV und AEUV).

Sutter, Franz Philipp, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, Zugl.: Wien, Univ., Diss., SWI, Bandnr. 36, ISBN: 370730762X, Wien 2005 (zitiert: *Sutter*, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005).

Sutter, Franz Philipp, Steuerrecht und Wirtschaftspolitik der Mitgliedstaaten im Lichte des Europäischen Beihilfenrechts, in: Susanne Sieker (Hrsg.), Steuerrecht und Wirtschaftspolitik, 40. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Halle, 14. und 15. September 2015, ISBN: 3504620412, Köln 2016, S. 169–215 (zitiert: *Sutter*, in: Sieker (Hrsg.), Steuerrecht und Wirtschaftspolitik, 40. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Halle, 14. und 15. September 2015).

Sutter, Franz Philipp, Umgang mit dem unionsrechtlichen Beihilfeverbot - Begriff und Tragweite von "Altbeihilfen", in: Klaus-Dieter Drüen, Johanna Hey, Rudolf Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland - Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, S. 825–843 (zitiert: *Sutter*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland - Festschrift für den Bundesfinanzhof).

Taboada, Carlos Palao, Leistungsfähigkeitsprinzip und Gleichheitssatz im Steuerrecht in der Rechtsprechung des spanischen Verfassungsgerichts, in: Joachim Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, ISBN: 3504060158, Köln 1995, S. 583–598 (zitiert: *Taboada*, in: Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der

Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag).

Tietje, Christian, Art. 114 AEUV, in: Eberhard Grabitz, Meinhard Hilf, Martin Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Kommentar; Loseblatt, 75. Auflage, ISBN: 9783406650031, München 2022 (zitiert: *Tietje*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU).

Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl., Bandnr. 1, ISBN: 3504201010, Köln 2000 (zitiert: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2000).

Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3, Steuerrechtswissenschaft, Steuergesetzgebung, Steuervollzug,

Steuerrechtsschutz, Steuerstrafrecht Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band 3, 2. Aufl., Köln 2012 (zitiert: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3, 2012).

Tipke, Klaus, Mehr oder weniger Entscheidungsspielraum für den Steuergesetzgeber?, JZ 2009, 533 (zitiert: *Tipke*, JZ 2009, 533).

Todhe, Fausta, The Rise of an (Autonomous) Arm's Length Principle in EU State Aid Rules, European State Aid Law Quarterly, EStAL 2019, 249 (zitiert: *Todhe*, EStAL 2019, 249).

Traversa, Edoardo/Flamini, Alessandra, Fighting Harmful Tax Competition through EU State Aid Law: Will the Hardening of Soft Law Suffice, European

State Aid Law Quarterly, EStAL 2015, 323 (zitiert: *Traversa/Flamini*, EStAL 2015, 323).

Trencsik, Stefan/Thiede, Jeska, Beihilferecht und Entscheidungsspielräume der Verwaltung bei Gesetzesauslegung und Ermessensausübung, StuW 2018, 170 (zitiert: *Trencsik/Thiede*, StuW 2018, 170).

Triantafyllou, Dimitris, Steuerliche Beihilfen, in: Helmuth Schröter, Robert Klotz, Jakob Thinam et al. (Hrsg.), Europäisches Wettbewerbsrecht, Großkommentar, 3. Auflage, NomosKommentar, ISBN: 9783832949143, Baden-Baden 2022 (zitiert: *Triantafyllou*, in: Schröter/Klotz/Thinam u. a. (Hrsg.), Europäisches Wettbewerbsrecht).

Uhl, Susanne, Die Transformation nationaler Steuersysteme in der Europäischen Union, Diss., Frankfurt am Main 2008 (zitiert: *Uhl*, Die Transformation nationaler Steuersysteme in der Europäischen Union, Diss., 2008).

van Voet Vormizeele, Philipp, Art. 26, in: Hans von der Groeben, Jürgen Schwarze, Armin Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Vertrag über die Europäische Union - Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union - Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 7. Aufl., NomosKommentar, ISBN: 9783832960193, Baden-Baden 2015 (zitiert: *van Voet Vormizeele*, in: Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht).

Vanistendael, Frans, Steuerliche Hilfsmaßnahmen und schädliche Steuerkonkurrenz, in: Jürgen Pelka (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Köln 2000, S. 299–320 (zitiert: *Vanistendael*, in: Pelka (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.).

Verschuur, Steven/Stroungi, Melina, State Aid and Tax Rulings - The Commission's Approach to Virtual Payments: Equal Treatment of Multinationals, European State Aid Law Quarterly, EStAL 2017, 598 (zitiert: *Verschuur/Stroungi*, EStAL 2017, 598).

Voß, Reimer, Verteilung der Steuerhoheiten, in: Eberhard Grabitz, Meinhard Hilf, Martin Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Kommentar; Loseblatt, 75. Auflage, ISBN: 9783406650031, München 2022 (zitiert: *Voß*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU).

Wallenberg, Gabriela von/Schütte, Michael, Das Recht der Europäischen Union, in: Eberhard Grabitz, Meinhard Hilf, Martin Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Kommentar; Loseblatt, 75. Auflage, ISBN: 9783406650031, München 2022 (zitiert: *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU).

Weber-Grellet, Heinrich, Die Ethik des Steuerrechts, DStR 2018, 1398 (zitiert: *Weber-Grellet*, DStR 2018, 1398).

Weber-Grellet, Heinrich, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl., Studium und Praxis, ISBN: 9783406680113, München 2016 (zitiert: *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, 2016).

Weber-Grellet, Heinrich, Finanzgerichte als Motor der EuGH-Rechtsprechung, NJW 2004, 1617 (zitiert: *Weber-Grellet*, NJW 2004, 1617).

Wegener, Bernhard, Art. 267 AEUV, in: Christian Calliess, Matthias Ruffert, Winfried Kluth (Hrsg.), EUV/AEUV, Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta : Kommentar, 6. Auflage,

ISBN: 9783406686023, München 2022 (zitiert: *Wegener*, in: Calliess/Ruffert/Kluth (Hrsg.), EUV/AEUV).

Wojcik, Karl-Philipp, Diskriminierende Vorschriften im Steuerrecht, Art. 65 Abs. 1 lit. a AEUV, in: Hans von der Groeben, Jürgen Schwarze, Armin Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Vertrag über die Europäische Union - Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union - Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 7. Aufl., NomosKommentar, ISBN: 9783832960193, Baden-Baden 2015 (zitiert: *Wojcik*, in: Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht).

Zurkinden, Philipp/Lauterburg, Bernhard, Europäisches Wettbewerbsrecht, in: Helmuth Schröter,

Robert Klotz, Jakob Thinam et al. (Hrsg.), Europäisches Wettbewerbsrecht, Großkommentar, 3. Auflage, NomosKommentar, ISBN: 9783832949143, Baden-Baden 2022 (zitiert: *Zurkinden/Lauterburg*, in: Schröter/Klotz/Thinam u. a. (Hrsg.), Europäisches Wettbewerbsrecht).

Rechtsprechungsverzeichnis

BFH, Urt. vom 19.08.1999, I R 77/96 (*Gestaltungsmißbrauch beim Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahren)*, BStBl II 2001, S. 43.

BFH, EuGH-Vorlage vom 13.03.2019, I R 18/19 (*Steuerbegünstigung für dauerdefizitäre Tätigkeiten von der öffentlichen Hand beherrschter Kapitalgesellschaften als staatliche Beihilfe),* ECLI:DE:BFH:2019:VE.130319.IR18.19.0.

BVerfG, Urt. vom 06.07.2010, 2 BvL 13/09 (*Arbeitszimmeraufwendungen)*, DStR 2009, S. 1024.

T. Peschke, *Das EU-Beihilfeverbot im Steuerrecht*, PwC-Studien zum Unternehmens- und Internationalen Steuerrecht 12,
https://doi.org/10.1007/978-3-658-41137-4

BVerfG, Urt. vom 24.06.1958, 2 BvF 1/57 (*Parteispenden-Urt.)*, NJW 1958, 1131.

BVerfG, Beschluss vom 17.01.1957, 1 BvL 4/54 (*Steuersplitting)*, BVerfGE, 55 (70).

BVerfG, Beschluss vom 29.03.2017, 2 BvL 6/11 (*Zur Ungleichbehandlung von Kapitalgesellschaften beim Verlustabzug infolge eines schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c Satz 1 KStG (jetzt § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG))*, BStBl II 2017, 1082 (1094).

EuG, Urt. vom 15.06.2000, T-298/97 (*Alzetta Mauro u.a./Kommission),* ECLI:EU:T:2000:151.

EuG, Urt. vom 07.11.2014, T-219/10 (*Autogrill España/Kommission),* ECLI:EU:T:2014:939, BB 2014, S. 2919.

EuG, Urt. vom 28.01.1999, T-14/96 (*BAI/Kommission),* ECLI:EU:T:1999:12, Slg. 1999, II-139.

EuG, Urt. vom 14.02.2019, T-131/16, T-263/16 (*Belgien und Magnetrol International/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:91.

EuG, Urt. vom 29.09.2000, T-55/99 (*CETM/Kommission),* ECLI:EU:T:2000:223, Slg. 2000, II-3207.

EuG, Urt. vom 12.12.1996, T-358/94 (*Compagnie nationale Air France/Kommission),* ECLI:EU:T:1996:194, Slg. 1996, II-02109.

EuG, Urt. vom 29.09.2000, T-55/99 (*Confederación Española de Transporte de Mercancías/Kommission),* ECLI:EU:T:2000:223, Slg. 2000, S. 3207.

EuG, Urt. vom 10.04.2003, T-369/00 (*Département du Loiret/Kommission),* ECLI:EU:T:2003:114, Slg. 2003, II-1789.

EuG, Urt. vom 05.04.2006, T-351/02 (*Deutsche Bahn/Kommission),* ECLI:EU:T:2006:104, Slg. 2006, II-01047.

EuG, Urt. vom 10.05.2016, T-47/15 (*Deutschland/Kommission, EEG-Umlage),* ECLI:EU:T:2016:281.

EuG, Urt. vom 06.03.2002, T-92/00 (*Diputación Foral de Álava/Kommission),* ECLI:EU:T:2002:61, Slg. 2002, II-1385.

EuG, Urt. vom 23.10.2002, T-269/99, T-271/99 und T-272/99 (*Diputación Foral de Guipúzcoa u.a. / Kommission),* ECLI:EU:T:2002:258, Slg. 2002, II-4217.

EuG, Urt. vom 06.10.2009, T-8/06 (*FAB/Kommission),* ECLI:EU:T:2009:386, Slg. 2009, II-196.

EuG, Urt. vom 14.01.2004, T-109/01 (*Fleuren Compost/Kommission),* ECLI:EU:T:2004:4, Slg. 2004, II-127.

EuG, Urt. vom 30.11.2009, T-427/04 und T-17/05 (*Frankreich und France Telekom),* ECLI:EU:C:T:2009:474.

EuG, Urt. vom 27.09.2012, T-139/09 (*Frankreich/Kommission),* ECLI:EU:T:2012:496, Slg. 2012, II-4095.

EuG, Urt. vom 18.12.2008, T-211/04 (*Government of Gibraltar/Kommission),* ECLI:EU:T:2008:595, Slg. 2008, II-3745.

EuG, Urt. vom 18.12.2008, T-211/04 und T-215/04 (*Government of Gibraltar/Kommission),* ECLI:EU:T:2008:595, Slg. 2008, II-3745.

EuG, Urt. vom 13.12.2017, T-314/15 (*Griechenland/Kommission),* ECLI:EU:T:2017:903.

EuG, Urt. vom 04.02.2016, T-287/11 und T-620/11 (*Heitkamp BauHolding/Kommission),* ECLI:EU:T:2016:60, GmbHR 2016, S. 384.

EuG, Urt. vom 19.09.2018, T-68/15 (*HH Ferries u.a./Kommission),* ECLI:EU:T:2018:563.

EuG, Urt. vom 11.02.2009, T-25/07 (*Iride),* ECLI:EU:T:2009:33, Slg. 2009, II-245.

EuG, Urt. vom 15.07.2020, T-778/16 und T-892/16 (*Irland/Kommission),* ECLI:EU:T:2020:338.

EuG, Urt. vom 19.03.2019, T-98/16, T-196/16, T-198/16 (*Italien/Kommission)*, EuZW 2019, S. 546.

EuG, T-456/19 u.a. (*ITV/Kommission)*.

EuG, Urt. vom 12.05.2021, T-525/18 und T-516/18 (*Luxemburg und ENGIE Global LNG Holding u.a./Kommission),* ECLI:EU:T:2021:251.

EuG, Urt. vom 24.09.2019, T-755/15 und T-759/15 (*Luxemburg/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:670.

EuG, Urt. vom 12.05.2021, T-816/17 und T-318/18 (*Luxemburg/Kommission),* ECLI:EU:T:2021:251.

EuG, Urt. vom 24.09.2019, T-760/15, T-636/16 (*Niederlande/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:669.

EuG, T-648/19 (*Nike European Operations Netherlands und Converse Netherlands/Kommission)*.

EuG, Urt. vom 12.09.2007, T-68/03 (*Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Kommission),* ECLI:EU:T:2007:253.

EuG, Urt. vom 16.05.2019, T-836/16 und T-624/17 (*Polen/Kommission),* ECLI:EU:T:2019:338.

EuG, Urt. vom 25.05.2015, T-305/13 (*SACE und Sace BT/Kommission),* ECLI:EU:T:2015:435, Slg. 2015, II-0000.

EuG, Urt. vom 10.05.2000, T-46/97 (*SIC/Kommission),* ECLI:EU:C:2000:123, Slg. 2000, II-2125.

EuG, Urt. vom 14.02.2000, T-613/97 (*Ufex u. a./Kommission),* ECLI:EU:T:2000:304.

EuG, Urt. vom 25.04.2018, T-554/15, T-555/15 (*Ungarn/Kommission),* ECLI:EU:T:2018:220.

EuG, Urt. vom 06.03.2003, T-228/99 und T-233/99 (*Westdeutsche Landesbank Girozentrale/Kommission),* ECLI:EU:T:2003:57.

EuGH, Urt. vom 19.12.2018, C-374/17 (*A-Brauerei),* ECLI:EU:C:2018:1024, BB 2019, S. 354.

EuGH, Urt. vom 08.11.2001, C-143/99 (*Adria-Wien Pipeline),* ECLI:EU:C:2001:598, Slg. 2001, I-8365.

EuGH, Urt. vom 31.03.1971, 22/70 (*AETR),* ECLI:EU:C:1971:32, Slg. 1971, S. 263.

EuGH, Urt. vom 13.02.2014, C-162/12 und C-163/12 (*Airport Shuttle Express scarl),* ECLI:EU:C:2014:74.

EuGH, Urt. vom 14.09.2010, C-550/07 P (*Akzo Nobel Chemicals Ltd),* ECLI:EU:C:2010:512.

EuGH, Urt. vom 20.03.1997, C-24/95 (*Alcan),* ECLI:EU:C:1997:163, Slg. 1997, S. 1591.

EuGH, Urt. vom 24.07.2003, C-280/00 (*Altmark Trans),* ECLI:EU:C:2003:415, Slg. 2003, I-7747.

EuGH, Urt. vom 28.06.2018, C-203/16 P (*Andres/Kommission),* ECLI:EU:C:2018:505, BB 2018, S. 2079.

EuGH, Urt. vom 26.04.2018, C-233/16 (*ANGED),* ECLI:EU:C:2018:280, BeckEuRS 2018, S. 570524.

EuGH, Urt. vom 23.02.2006, C-346/03, C-529/03 (*Atzeni u.a),* ECLI:EU:C:2006:130.

EuGH, Urt. vom 17.06.1999, C-75/97 (*Belgien/Kommission),* ECLI:EU:C:1999:311, Slg. 1995, I-699.

EuGH, Urt. vom 30.06.2016, C-270/15 P (*Belgien/Kommission),* ECLI:EU:C:2016:289, EuZW 2016, S. 709.

EuGH, Urt. vom 22.06.2006, verb. Rs. C-182/03 u. C-217/03 (*Belgien/Kommission u. Forum 187/Kommission),* ECLI:EU:C:2006:416, Slg. 2006, I-05479.

EuGH, Urt. vom 24.10.1996, C-329/93, C-62/95 und C-63/95 (*Bremer Vulkan u.a./Kommission),* ECLI:EU:C:1996:394, Slg. 1996, I-5151.

EuGH, Urt. vom 22.12.2008, C-487/06 P (*British Aggregates/Kommission),* ECLI:EU:C:2008:757, Slg. 2008, I-10505.

EuGH, Urt. vom 16.07.2015, C-39/14 (*BVVG),* ECLI:EU:C:2015:470.

EuGH, Urt. vom 19.12.2018, C-667/17 (*Cadeddu),* ECLI:EU:C:2018:1036.

EuGH, Urt. vom 12.02.2008, C-199/08 (*CELF und ministre de la Culture und de la Communication),* ECLI:EU:C:2008:79, EuZW 2008, S. 145.

EuGH, Urt. vom 11.03.2010, C-1/09 (*CELF und ministre de la Culture und de la Communication),* ECLI:EU:C:2010:136, NVwZ 2010, S. 631.

EuGH, Urt. vom 09.06.2011, C-71/09 (*Comitato, Venezia vuole vivere'/Kommission),* ECLI:EU:C:2011:368, Slg. 2011, I-04727.

EuGH, Urt. vom 16.07.1964, 6/64 (*Costa/ENEL),* ECLI:EU:C:1964:66, Slg. 1964, S. 125.

EuGH, Urt. vom 11.11.2004, verb. Rs. C-183/02P und C-187/02P (*Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa) und Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava/ Kommission),* ECLI:EU:C:2004:701, Slg. 2004, I-10609.

EuGH, Urt. vom 16.12.1987, C-111/86 (*Delauche/Kommission),* ECLI:EU:C:1987:562.

EuGH, Urt. vom 29.06.1999, C-256/97 (*Déménagements-Manutention Transport SA (DMT)),* ECLI:EU:C:1999:332, Slg. 1999, I-03913.

EuGH, Urt. vom 24.02.1987, C-310/85 (*Deufil/Kommission),* ECLI:EU:C:1987:96.

EuGH, Urt. vom 14.10.1987, C-248/84 (*Deutschland/Kommission),* ECLI:EU:C:1987:437, Slg. 1987, S. 4013.

EuGH, Urt. vom 19.09.2000, C-156/98 (*Deutschland/Kommission),* ECLI:EU:C:2000:467, Slg. 2000, I-06857.

EuGH, Urt. vom 19.09.2000, C-156/98 (*Deutschland/Kommission),* ECLI:EU:C:2000:467, Slg. 2000, I-06857.

EuGH, Urt. vom 29.04.2004, C-277/00 (*Deutschland/Kommission),* ECLI:EU:C:2004:238, Slg. 2004, S. 3925.

EuGH, Urt. vom 28.03.2019, C-405/16 P (*Deutschland/Kommission, EEG-Umlage),* ECLI:EU:C:2019:268, EuZW 2019, S. 418.

EuGH, Urt. vom 20.03.1990, 21/88 (*Du Pont de Nemours Italiana / USL di Carrara),* ECLI:EU:C:1990:121, Slg. 1990, S. 889.

EuGH, Urt. vom 15.02.1996, C-63/93 (*Duff u. a./Kommission),* ECLI:EU:C:1996:51.

EuGH, Urt. vom 14.01.2015, C-518/13 (*Eventech),* ECLI:EU:C:2015:9.

EuGH, Urt. vom 24.09.2002, verb. Rs. C-74/00 P und C-75/00 P (*Falck SpA und Acciaierie di Bolzano SpA/Kommission),* ECLI:EU:C:2002:524, Slg. 2002, I-7869.

EuGH, Urt. vom 16.05.2002, C-482/99 (*Frankreich/Kommission (Stardust Marine)),* ECLI:EU:C:2002:294, Slg. 2002, I-4397.

EuGH, Urt. vom 29.01.1985, C-234/83 (*Gesamthochschule Duisburg),* ECLI:EU:C:1985:30, Slg. 1985, S. 327.

EuGH, Urt. vom 23.02.1961, C-30/59 (*Gezamenlijke Steenkolenmijnen),* ECLI:EU:C:1961:2.

EuGH, Urt. vom 03.03.2020, C-482/18 (*Google Ireland Limited),* ECLI:EU:C:2020:141.

EuGH, Urt. vom 24.03.2011, C-369/09 P (*ISD Polska u.a./Kommission),* ECLI:EU:C:2011:175.

EuGH, Urt. vom 02.07.1974, 173/73 (*Italien/Kommission),* ECLI:EU:C:1974:71, Slg. 1974, S. 709.

EuGH, Urt. vom 27.02.1985, 55/83 (*Italien/Kommission),* ECLI:EU:C:198584.

EuGH, Urt. vom 16.06.1987, C-118/85 (*Italien/Kommission),* ECLI:EU:C:1987:283, Slg. 1987, S. 2599.

EuGH, Urt. vom 21.03.1991, C-305/89 (*Italien/Kommission),* ECLI:EU:C:1991:142, Slg. 1991, S. 1603.

EuGH, Urt. vom 29.04.2004, C-372/97 (*Italien/Kommission),* ECLI:EU:C:2004:234, Slg. I 2004, S. 3705.

EuGH, Urt. vom 13.07.2016, C-187/15 (*Joachim Pöpperl gegen Land Nordrhein-Westfalen),* ECLI:EU:C:2016:550.

EuGH, Urt. vom 15.11.2011, C-106/09 P und C-107/09 P (*Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich),* ECLI:EU:C:2011:732.

EuGH, Urt. vom 21.12.2016, C-164/15 P und C-165/15 P (*Kommission/Aer Lingus und Ryanair Designated Activity),* ECLI:EU:C:2016:990.

EuGH, Urt. vom 20.09.1990, C-5/89 (*Kommission/Deutschland),* ECLI:EU:C:1990:320, NVwZ 1990, S. 1161.

EuGH, Urt. vom 10.06.1993, C-183/91 (*Kommission/Griechenland),* ECLI:EU:C:1993:233.

EuGH, C-465/20 P (*Kommission/Irland)*.

EuGH, C-425/19 P (*Kommission/Italien)*.

EuGH, Urt. vom 21.05.1980, C-73/79 (*Kommission/Italien),* ECLI:EU:C:1980:129.

EuGH, Urt. vom 04.04.1995, C-348/93, (*Kommission/Italien),* ECLI:EU:C:1995:95, Slg. 1995, I-00673.

EuGH, Urt. vom 04.06.2015, C-15/14 P (*Kommission/MOL),* ECLI:EU:C:2015:362.

EuGH, Urt. vom 07.07.2009, C-369/07 (*Kommission/Olympic Airways),* ECLI:EU:C:2009:428, Slg. I 2009, S. 5737.

EuGH, Urt. vom 16.03.2021, C-562/19 P, (*Kommission/Polen),* ECLI:EU:C:2021:201.

EuGH, Urt. vom 06.09.2006, C-88/03 (*Kommission/Portugal),* ECLI:EU:C:2006:511.

EuGH, Urt. vom 29.04.2004, 338/01 (*Kommission/Rat),* ECLI:EU:C:2004:253, Slg. I 2004, S. 4852.

EuGH, Urt. vom 11.12.2012, C-610/10 (*Kommission/Spanien),* ECLI:EU:C:2012:781.

EuGH, Urt. vom 16.03.2021, C-596/19 P (*Kommission/Ungarn),* ECLI:EU:C:2021:202.

EuGH, Urt. vom 04.10.1991, C-246/89 (*Kommission/Vereinigtes Königreich),* ECLI:EU:C:1991:375, Slg. 1991, I-04585.

EuGH, Urt. vom 21.12.2016, C-20/15 P, C-21/15 P (*Kommission/World Duty Free Group),* ECLI:EU:C:2016:981, EuZW 2017, S. 219.

EuGH, Urt. vom 24.10.2013, C-510/11 P (*Kone/Kommission),* ECLI:EU:C:2013:696.

EuGH, Urt. vom 24.10.2013, C-214/12 P, 215/12 P und 223/12 P (*Land Burgenland),* ECLI:EU:C:2013:682, EuZW 2014, S. 36.

EuGH, Urt. vom 10.06.2010, C-58/09 (*Leo-Libera GmbH),* ECLI:EU:C:2010:333.

EuGH, C-885/19 P und C-898/19 P (*Luxemburg/Kommission)*.

EuGH, Urt. vom 13.07.1962, C-19/61 (*Mannesmann/Hohe Behörde),* ECLI:EU:C:1962:31, Slg. 1962, S. 723.

EuGH, Urt. vom 21.12.2016, C-593/14 (*Masco Denmark ApS, Damixa ApSSkatteministeriet),* ECLI:EU:C:2016:984.

EuGH, Urt. vom 28.07.2011, C-403/10 P (*Mediaset/Kommission),* ECLI:EU:C:2011:533.

EuGH, Urt. vom 30.06.2011, C-262/09 (*Meilicke),* ECLI:EU:C:2011:438.

EuGH, Urt. vom 09.10.2014, C-522/13 (*Ministerio de Defensa und Navantia),* ECLI:EU:C:2014:2262.

EuGH, Urt. vom 18.07.2007, C-119/05 (*Ministero dell'Industria, del Commercio e dell' Artigianato/Lucchini SpA),* ECLI:EU:C:2007:434, EuZW 2007, S. 511.

EuGH, Urt. vom 13.06.2002, C-382/99 (*Niederlande/Kommission),* ECLI:EU:C:2002:363, Slg. 2002, S. 5163.

EuGH, Urt. vom 16.07.1998, C-298/96 (*Oelmühle Hamburg AG und Jb. Schmidt Söhne),* ECLI:EU:C:1998:372, Slg. 1998, I-04767.

EuGH, Urt. vom 08.09.2011, C-78/08, C-79/08 und C-80/08 (*Paint Graphos),* ECLI:EU:C:2011:550, Slg. 2011, I-766.

EuGH, Urt. vom 07.09.2004, C-319/02 (*Petri Manninen),* ECLI:EU:C:2004:484.

EuGH, Urt. vom 17.09.1980, C-730/79 (*Philip Morris/Kommission),* ECLI:EU:C:1980:209.

EuGH, Urt. vom 10.09.2009, C-201/08 (*Plantanol),* ECLI:EU:C:2009:539.

EuGH, Urt. vom 03.05.2001, C-204/97 (*Portugal/Kommission),* ECLI:EU:C:2001:233.

EuGH, Urt. vom 17.11.2009, C-169/08 (*Presidente del Consiglio dei Ministri/ Regione Sardegna),* ECLI:EU:C:2009:709.

EuGH, Urt. vom 13.03.2001, C-379/98 (*PreussenElektra AG gegen Schhleswag AG),* ECLI:EU:C:2001:160, Slg. 2001, I-02099.

EuGH, Urt. vom 30.11.1995, C-55/94 (*Reinhard Gebhard),* ECLI:EU:C:1995:411.

EuGH, Urt. vom 16.01.1974, 166-73 (*Rheinmühlen-Düsseldorf/Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel),* ECLI:EU:C:1974:3.

EuGH, Urt. vom 14.02.1995, 279/93 (*Schumacker),* ECLI:EU:C:1995:31, Slg. I 1995, S. 225.

EuGH, Urt. vom 06.11.2018, C-622/16 P, C-623/16 P, C-624/16 P (*Scuola Elementare Maria*

Montessori/Kommission und Kommission/Ferracci), ECLI:EU:C:2018:873.

EuGH, Urt. vom 17.03.1993, C-72/91, C-73/91 (*Sloman Neptun/Bodo Ziesemer),* ECLI:EU:C:1993:97, Slg. 1993, I-00887.

EuGH, Urt. vom 14.01.1997, C-169/95 (*Spanien/Kommission),* ECLI:EU:C:1997:10, BB 1997, S. 250.

EuGH, Urt. vom 22.11.2007, C-525/04 P (*Spanien/Lenzing),* ECLI:EU:C:2007:698, Slg. 2007, I-9947.

EuGH, Urt. vom 22.03.1977, C-78/76 (*Steinike und Weinlig/Deutschland),* ECLI:EU:C:1977:52, Slg. 1977, S. 595.

EuGH, Urt. vom 13.01.2005, C-174/02 (*Streekgewest),* ECLI:EU:C:2005:10, Slg. 2005, I-85.

EuGH, Urt. vom 29.04.2004, C-17/01 (*Sudholz),* ECLI:EU:C:2004:242.

EuGH, Urt. vom 11.07.1996, C-39/94 (*Syndicat français de l'Express international (SFEI)/La Poste),* ECLI:EU:C:1996:285, Slg. 1996, I-03547.

EuGH, Urt. vom 28.07.2011, verb. Rs. C-471/09 P, C-472/09 P, C-473/09 P, C-474/09 P, C-475/09 P, C-476/09 P (*Territorio Histórico de Vizcaya - Diputación Foral de Vizcaya),* ECLI:EU:C:2011:521, Slg. 2011, I-00111.

EuGH, Urt. vom 03.03.2020, C-323/18 (*Tesco-Global Áruházak),* ECLI:EU:C:2020:140.

EuGH, Urt. vom 04.06.2020, C-456/18 P (*Ungarn/Kommission),* ECLI:EU:C:2020:421.

EuGH, Urt. vom 15.12.2005, C-148/04 (*Unicredito Italiano/Agenzia della Entrate),* ECLI:EU:C:2005:774, Slg. 2005, S. 11137.

EuGH, Urt. vom 11.03.1987, 265/85 (*Van den Bergh en Jurgens/Kommission),* ECLI:EU:C:1987:121, Slg. 1987, S. 1155.

EuGH, Urt. vom 05.02.1963, 26/62 (*van Gend & Loos),* ECLI:EU:C:1963:1, Slg. 1963, S. 1.

EuGH, Urt. vom 24.01.1978, C-82/77 (*Van Tiggele),* ECLI:EU:C:1978:10, Slg. 1978, S. 25.

EuGH, Urt. vom 07.06.2005, C-17/03 (*Vereniging voor Energie, Milieu en Wate),* ECLI:EU:C:2005:362.

EuGH, Urt. vom 05.10.1978, 26/78 (*Viola),* ECLI:EU:C:1978:172, Slg. 1978, S. 1771.

EuGH, Urt. vom 03.03.2020, C-75/18 (*Vodafone Magyarország),* ECLI:EU:C:2020:139.

EuGH, Urt. vom 03.03.2005, C-172/03 (*Wolfgang Heiser/Finanzamt Innsbruck),* ECLI:EU:C:2005:130, Slg. 2005, I-01627.

EuGH, Urt. vom 13.10.1982, C-213/81 (*Zollkontingente),* ECLI:EU:C:1982:351, Slg. 1982, S. 3583.

Entscheidungsverzeichnis von EU-Organen

Europäische Kommission, Mitteilung vom 06.12.2012, KOM (2012) 722 (*Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung*).

Europäische Kommission, Beschluss vom 04.10.2017, C(2017) 6740, SA.38944 (*Amazon*).

Europäische Kommission, Mitteilung vom 10.12.1998, Abl. 1998 C 384/3 (*Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen und Maßnahmen im*

T. Peschke, *Das EU-Beihilfeverbot im Steuerrecht*, PwC-Studien zum Unternehmens- und Internationalen Steuerrecht 12,
https://doi.org/10.1007/978-3-658-41137-4

Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung).

Europäische Kommission, Beschluss vom 30.08.2016, C(2016) 5605, SA.38373 (*Apple)*.

Europäische Kommission, Beschluss vom 23.12.2015, SA.39451 (*Banca Tercas)*, Abl. 203, S. 1.

Europäische Kommission, Beschluss vom 24.06.2003, K(2003) 1868 (*Beglische Steuerregelung zugunsten US-amerikanischer Verkaufsgesellschaften)*.

Europäische Kommission, Mitteilung vom 19.07.2016, ABl. 2016 C 262, 1 (*Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV)*.

Europäische Kommission, Beschluss vom 02.04.2019, C(2019) 2526, SA.44896 (*CFC Group Financing Exemption)*.

Europäische Kommission, Beschluss vom 25.11.2014, C(2014) 8786, SA.33995 (*EEG-Umlage)*.

Europäische Kommission, Beschluss vom 30.06.2017, C(2017) 4449, SA.44351 (*Einzelhandelssteuer in Polen)*.

Europäische Kommission, Beschluss vom 20.06.2018, C(2018) 3839, SA.44888 (*Engie)*.

Europäische Kommission, Mitteilung vom 17.01.2014 (*Entwurf einer Bekanntmachung zum Begriff der*

staatlichen Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV).

Europäische Kommission, Beschluss vom 11.01.2016, C(2015) 9837, SA.37667 (*Excess Profit exemption in Belgium)*.

Europäische Kommission, Pressemitteilung vom 28.01.2016, IP/16/159 (*Faire Besteuerung: Kommission stellt neue Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung auf Ebene der Unternehmen vor)*.

Europäische Kommission, Beschluss vom 21.10.2015, C(2015) 7152, SA.38375 (*FIAT)*.

Europäische Kommission, Pressemitteilung vom 15.07.2020, QANDA/20/1337 (*Fragen und Antworten zum Steuerpaket)*.

Europäische Kommission, Beschluss vom 04.07.2016, C(2016) 4049, SA.41187 (*Gesundheitsbeitrag für Tabakindustrie in Ungarn)*.

Europäische Kommission, Beschluss vom 20.09.2011, SA.29383 (*HSH Nordbank)*.

Europäische Kommission, Beschluss vom 18.12.2018, C(2017) 8753, SA.46470 (*Inter IKEA)*.

Europäische Kommission, Pressemitteilung vom 19.05.2016, IP/16/1782 (*Kommission erläutert Anwendungsbereich der EU-*

Beihilfevorschriften zur Förderung öffentlicher Investitionen).

Europäische Kommission, Beschluss vom 26.01.2011, K(2011) 275 (*KStG, Sanierungsklausel)*.

Europäische Kommission, Bull. EG 1984/9 (*Leitlinien für Beteiligung der öffentlichen Hand am Kapital von Unternehmen)*.

Europäische Kommission, Mitteilung vom 22.01.2014, ABl. 2014 Nr. C 19/4 (*Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Förderung von Risikofinanzierungen)*.

Europäische Kommission, Mitteilung vom 27.06.2012, KOM (2012) 351 (*Mitteilung über konkrete*

Maßnahmen, auch in Bezug auf Drittländer, zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung).

Europäische Kommission, Beschluss vom 01.07.2019, C(2019) 226/04, SA.51284 (*Nike)*.

Europäische Kommission, Pressemitteilung vom 16.07.2018, IP/18/4544 (*Orientierungshilfe zur Abwicklung von Beihilfeverfahren)*.

Europäische Kommission, Beschluss vom 30.03.2004, C(2004) 929 (*Reform of the corporation tax by the Government of Gibraltar)*.

Europäische Kommission, Beschluss vom 26.01.2011, C-7/2010 (*Staatliche Beihilfe Deutschlands)*, Abl. L 235, S. 26–41.

Europäische Kommission, Pressemitteilung vom 02.04.2019, IP 19/1948 (*Staatliche Beihilfen – Kommission stellt britische Steuerregelung für multinationale Unternehmen auf den Prüfstand)*.

Europäische Kommission, Pressemitteilung vom 07.03.2019, IP/19/1591 (*Staatliche Beihilfen: Kommission nimmt steuerliche Behandlung von Huhtamäki in Luxemburg genauer unter die Lupe)*.

Europäische Kommission, Beschluss vom 21.10.2015, C(2015) 7143, SA.38374 (*Starbucks)*.

Europäische Kommission, Eröffnungsbeschluss vom 05.06.2020, Abl. 202 C 187, SA.44944 (*Steuerliche Behandlung von Spielbanken in Deutschland und Mutmaßliche Garantie für Spielbankunternehmer in Deutschland (Wirtschaftlichkeitsgarantie))*.

Europäische Kommission, Beschluss vom 26.05.2010, K(2010) 2538, C 76/2003 (*Umicore)*.

Europäische Kommission, Mitteilung vom 16.07.2018, Abl. C 253/15 (*Verhaltenskodex für die Durchführung von Beihilfeverfahren)*.

Europäischer Rat, Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung - Entschließung vom 01.12.1997 (*Schädlicher Steuerwettbewerb)*, ABl. C 2, S. 2–5.

GA Bobek, Schlussanträge vom 21.04.2016, C-270/15 P (*Belgien/Kommission),* ECLI:EU:C:2016:289.

GA Capotorti, Schlussanträge vom 18.06.1980, C-730/79 (*Philip Morris/Kommission),* ECLI:EU:C:1980:160.

GA Colomer, Schlussanträge vom 11.01.2005, C-491/03 (*Hermann),* ECLI:EU:C:2005:7, Slg. I 2005, 2025.

GA Cosmas, Schlussanträge vom 13.05.1997, C-353/95 (*Ladbroke),* ECLI:EU:C:1997:223.

GA Darmon, Schlussanträge vom 22.02.1991, C-72/91 und C-73/91 (*Sloman Neptun)*, Slg. 1993, I-887.

GA Fennelly, Schlussanträge vom 21.09.2000, C-390/98 (*Banks),* ECLI:EU:C:2000:477.

GA Geelhoed, Schlussanträge vom 18.09.2003, C-308/01 (*Gil Insurance)*.

GA Jääskinen, Schlussanträge vom 07.04.2011, C-106/09 P und C-107/09 P (*Kommission/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich),* ECLI:EU:C:2011:215.

GA Leger, Schlussanträge vom 09.02.2006, C-182/03 u. C-217/03 (*Forum 187),* ECLI:EU:C:2006:89.

GA Mengozzi, Schlussanträge vom 05.07.2016, C-164/15 P und C-165/15 P (*Kommission/AerLingus und Ryanair),* ECLI:EU:C:2016:515.

GA Saugmandsgaard Oe, Schlussanträge vom 19.09.2018, C-474/17 (*A-Brauerei),* ECLI:EU:C:2017:1017.

GA Villalón, Schlussanträge vom 12.12.2013, C-293/12 (*Digital Rights Ireland),* ECLI:EU:C:2013:845.

GA Wahl, Schlussanträge vom 20.12.2017, C-203/16 P (*Andres/Kommission),* ECLI:EU:C:2017:1017.

GA Wahl, Schlussanträge vom 22.01.2015, C-15/14 P (*MOL/Kommission),* ECLI:EU:C:2015:32.

GA Wathelet, Schlussanträge vom 28.07.2016, C-20/15 P und C-21/15 P (*World Duty Free),* ECLI:EU:C:2016:624.

GAin Kokott, Schlussanträge vom 09.11.2017, C-234/16, C-235/16 (*ANGED),* ECLI:EU:C:2017:852.

GAin Kokott, Schlussanträge vom 16.04.2015, C-66/14 (*Finanzamt Linz),* ECLI:EU:C:2015:242.

GAin Kokott, Schlussanträge vom 05.09.2013, C-385/12 (*Hervis Sport- és Divatkereskedelmi),* ECLI:EU:C:2013:531.

GAin Kokott, Schlussanträge vom 03.12.2020, C-337/19 P (*Kommission/Belgien und Magnetrol International),* ECLI:EU:C:2020:990.

GAin Kokott, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-562/19P und C-596/19P (*Kommission/Polen, Kommission/Ungarn),* ECLI:EU:C:2020:834.

GAin Kokott, Schlussanträge vom 18.03.2004, C-319/02 (*Petri Manninen),* ECLI:EU:C:2004:164.

GAin Kokott, Schlussanträge vom 02.07.2009, C-169/08 (*Presidente del Consiglio dei Ministri/ Regione Sardegna),* ECLI:EU:C:2009:420.

GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (*Tesco-Global Áruházak),* ECLI:EU:C:2019:567.

GAin Kokott, Schlussanträge vom 16.01.2020, C-456/18 P (*Ungarn/Kommission),* ECLI:EU:C:2020:8.

GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (*Vodafone Magyarország),* ECLI:EU:C:2019:492.

GAin Trstenjak, Schlussanträge vom 16.12.2010, C-71/09 P, C-73/09 P und C-76/09 P (*Comitato „Venezia vuole vivere“ u.a./Kommission),* ECLI:EU:C:2010:771.